

Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava  
Fakulta metalurgie a materiálového inženýrství  
Katedra ekonomie a managementu v metalurgii

# **NÁKLADOVÝ CONTROLLING**

## **COST CONTROLLING**

Student:

Renáta Zálešáková

Vedoucí bakalářské práce:

Ing. Josef Kutáč

**Ostrava 2011**

VŠB - Technická univerzita Ostrava  
Fakulta metalurgie a materiálového inženýrství  
Katedra ekonomiky a managementu v metalurgii

## Zadání bakalářské práce

Student: **Renáta Zálešáková**

Studijní program: B3922 Ekonomika a řízení průmyslových systémů

Studijní obor: 6208R123 Ekonomika a management v průmyslu

Téma: **Nákladový controlling**  
**Cost Controlling**

Zásady pro vypracování:

- Definování současných metod a nástrojů nákladového controllingu.
- Zhodnocení významu používání pružného rozpočtu variabilních nákladů.
- Posouzení možností nákladového controllingu z pohledu využívání vlastních výrobních kapacit.

Seznam doporučené odborné literatury:

ESCHENBACH, R. *Controlling*. Praha: ASPI, 2004. ISBN 80-7357-035-1.  
KRÁL, B. *Manažerské účetnictví*. Praha: Management Press, 2006.  
ISBN 80-7261-141-0.  
FIBÍROVÁ, J. *Nákladové a manažerské účetnictví*. Praha: ASPI, 2007.  
ISBN 80-7357-299-0.

Formální náležitosti a rozsah bakalářské práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

Vedoucí bakalářské práce: **Ing. Josef Kutáč**

Datum zadání: 30.11.2010

Datum odevzdání: 29.04.2011



*v.ř. Ivo Janík*  
prof. Ing. Ivo Janík, CSc.  
vedoucí katedry

*Ludovít Dobrovský*  
prof. Ing. Ludovít Dobrovský, CSc., Dr.h.c.  
děkan fakulty

# Zásady pro vypracování bakalářské práce

## I.

Bakalářskou prací (dále jen BP) se ověřují vědomosti a dovednosti, které student získal během studia, a jeho schopnosti využívat je při řešení teoretických i praktických problémů.

## II.

Uspořádání bakalářské práce:

- |                                              |                              |
|----------------------------------------------|------------------------------|
| 1. Titulní list                              | 5. Obsah BP                  |
| 2. Zásady pro vypracování BP                 | 6. Textová část BP           |
| 3. Prohlášení + místopřísežné prohlášení     | 7. Seznam použité literatury |
| 4. Abstrakt + klíčová slova česky a anglicky | 8. Přílohy                   |

ad 1) Titulním listem je originál zadání BP, který student obdrží na své oborové katedře.

ad 2) Tyto „Zásady pro vypracování bakalářské práce“ následují za titulním listem.

ad 3) Prohlášení + místopřísežné prohlášení napsané na zvláštním listě (student jej obdrží na své oborové katedře) a vlastnoručně podepsané studentem s uvedením data odevzdání BP. *V případě, že BP vychází ze spolupráce s jinými právníckými a fyzickými osobami a obsahuje citlivé údaje, je na zvláštním listě vloženo prohlášení spolupracující právnícké nebo fyzické osoby o souhlasu se zveřejněním BP.*

ad 4) Abstrakt a klíčová slova jsou uvedena na zvláštním listě česky a anglicky v rozsahu max. 1 strany pro obě jazykové verze.

ad 5) Obsah BP se uvádí na zvláštním listě. Zahrnuje názvy všech očíslovaných kapitol, podkapitol a statí textové části BP, odkaz na seznam příloh a seznam použité literatury, s uvedením příslušné stránky. Předpokládá se desetinné číslování.

ad 6) Textová část BP obvykle zahrnuje:

- Úvod, obsahující charakteristiku řešeného problému a cíle jeho řešení v souladu se zadáním BP;
- Vlastní rozpracování BP (včetně obrázků, tabulek, výpočtů) s dílčími závěry, vhodně členěné do kapitol a podkapitol podle povahy problému;
- Závěr, obsahující celkové hodnocení výsledků BP z hlediska stanoveného zadání.

BP nemusí obsahovat experimentální (aplikační) část.

BP bude zpracována v rozsahu min. 25 stran (včetně obsahu a seznamu použité literatury).

Text musí být napsán vhodným textovým editorem počítače po jedné straně bílého nelesklého papíru formátu A4 při respektování následující **doporučené** úpravy - písmo Times New Roman (nebo podobné) 12b; řádkování 1,5; okraje – horní, dolní – 2,5 cm, levý – 3 cm, pravý 2 cm. Fotografie, schémata, obrázky, tabulky musí být očíslovány a musí na ně být v textu poukázáno. Budou zařazeny průběžně v textu, pouze je-li to nezbytně nutné, jako přílohy (viz ad 8).

Odborná terminologie práce musí odpovídat platným normám. Všechny výpočty musí být přehledně uspořádány tak, aby každý odborník byl schopen přezkoušet jejich správnost.

U vzorců, údajů a hodnot převzatých z odborné literatury nebo z praxe musí být uveden jejich pramen - u literatury citován číselným odkazem (v hranatých závorkách) na seznam použité literatury.

Nedostatky ve způsobu vyjadřování, nedostatky gramatické, neopravené chyby v textu mohou snížit klasifikaci práce.

- ad 7) BP bude obsahovat alespoň 10 literárních odkazů, z toho nejméně 3 v některém ze světových jazyků.

Seznam použité literatury se píše na zvláštním listě. **Citaci literatury je nutno uvádět důsledně v souladu s ČSN ISO 690.** Na práce uvedené v seznamu použité literatury musí být uveden odkaz v textu BP.

- ad 8) Přílohy budou obsahovat jen ty části (speciální výpočty, zdrojové texty programů aj.), které nelze vhodně včlenit do vlastní textové části, např. z důvodu ztráty srozumitelnosti.

### III.

Bakalářskou práci student odevzdá ve dvou knihařsky svázaných vyhotoveních, pokud katedra garantující studijní obor neurčí jiný počet. Vnější desky budou označeny takto:

nahoře: *Vysoká škola báňská - Technická univerzita Ostrava*  
*Fakulta metalurgie a materiálového inženýrství*  
*Katedra .....*

uprostřed: *BAKALÁŘSKÁ PRÁCE*

dole: *Rok* *Jméno a příjmení*

Kromě těchto dvou knihařsky svázaných výtisků odevzdá student kompletní práci také v elektronické formě do IS EDISON včetně abstraktu a klíčových slov v češtině a angličtině.

### IV.

Bakalářská práce, která neodpovídá těmto zásadám, nemůže být přijata k obhajobě. Tyto zásady jsou závazné pro studenty všech studijních programů a forem bakalářského studia fakulty metalurgie a materiálového inženýrství Vysoké školy báňské – Technické univerzity Ostrava od akademického roku 2009/2010.

Ostrava 30. 11. 2010

  
**Prof. Ing. Ludovít Dobrovský, CSc., Dr.h.c.**  
děkan fakulty metalurgie a materiálového inženýrství  
VŠB-TU Ostrava



# PROHLÁŠENÍ

Prohlašuji, že

- jsem byl(a) seznámen(a) s tím, že na moji bakalářskou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. - autorský zákon, zejména §35 - užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního (§60 - školní dílo);
- беру на ведоми, že Vysoká škola báňská - Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB - TUO) má právo nevýdělečně ke své vnitřní potřebě bakalářskou práci užít (§35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že bakalářská práce bude archivována v elektronické formě v databázi Ústřední knihovny VŠB - TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího bakalářské práce. Souhlasím s tím, že údaje o bakalářské práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB - TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu §12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo - bakalářskou práci nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB - TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB - TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše);
- беру на ведоми, že odevzdáním své bakalářské práce souhlasím s jejím zveřejněním podle zákona č. 111/1998Sb., o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (Zákon o vysokých školách) bez ohledu na výsledek její obhajoby.

Místopřísežně prohlašuji, že jsem celou bakalářskou práci vypracoval(a) samostatně.

V Ostravě 28.4.2011 .....

Renata Zelenáková  
.....  
podpis (jméno a příjmení studenta)

## **PODĚKOVÁNÍ**

Ráda bych na tomto místě poděkovala svému vedoucímu bakalářské práce panu Ing. Josefu Kutáčovi a panu Ing. Bohdanu Adamčíkovi, pracovníkovi controllingu firmy BONATRANS GROUP a.s., za čas a trpělivost, kterou mi věnovali při konzultacích a za praktické připomínky a rady, kterými přispěli k vypracování této práce.

## **ABSTRAKT**

Bakalářská práce je zaměřená na nákladový controlling. První část je věnována popisu controllingu, jeho činnostem, funkcím a cílům. Dále jsou zde definovány součastné nástroje a metody nákladového controllingu. Větší pozornost je zaměřena na náklady, jakožto nejdůležitější složku pro sestavování kalkulací a rozpočtů. V další části je kladen důraz na kalkulace, které patří mezi nejpoužívanější nástroje controllingu. Následují rozpočty a zhodnocení významu používání pružného rozpočtu variabilních nákladů. Poslední část je věnována výrobní kapacitě a posouzení možností nákladového controllingu z pohledu jejího využití. Právě co nejvyšší využívání výrobních kapacit je v současné době jedním z nejdůležitějších způsobů zajištění efektivnosti výroby.

## **KLÍČOVÁ SLOVA**

Controlling, manažerské účetnictví, náklady, variabilní náklady, kalkulace, pružný rozpočet, výrobní kapacita

## **ABSTRACT**

This thesis is focused on cost controlling. The first part is dedicated to the description of the monitoring, its activities, functions and objectives. Further in the thesis, present tools and methods of cost controlling are defined. More attention is focused on costs as the most important component for the compilation of the calculations and budgets. In the following part the emphasis is laid on the calculations which belong to the most widely used monitoring tools. Next are the budgets and the evaluation of using the flexible budget of variable costs. The last part is dedicated to the production capacity and the assessment of the cost monitoring possibility from the perspective of its usage. Just the maximum utilization of production capacity is currently one of the most important ways to ensure the production efficiency.

## **KEY WORDS**

Controlling, management accounting, costs, variable costs, calculation, flexible budget, the production capacity

# OBSAH

<b>ÚVOD .....</b>	<b>1</b>
<b>1 CONTROLLING.....</b>	<b>3</b>
1.1 Činnosti a cyklus controllingu .....	3
1.2 Cíle controllingu a jejich dělení .....	4
1.3 Funkce controllingu .....	6
1.3.1 Systém plánování a kontroly .....	6
1.3.1.1 Plánování .....	6
1.3.1.2 Kontrola .....	7
1.3.2 Zajišťování a dokumentace .....	8
1.3.3 Systém výkazů - reporting .....	8
1.4 Nástroje controllingu .....	8
1.4.1 Strategický controlling a jeho nástroje .....	9
1.4.1.1 Strategická mezera .....	9
1.4.1.2 Analýza konkurence.....	9
1.4.1.3 Portfoliová analýza .....	9
1.4.1.4 Analýza silných a slabých stránek.....	10
1.4.2 Operativní controlling a jeho nástroje .....	10
1.4.2.1 Analýza ABC a analýza XYZ .....	10
1.4.2.2 Analýza kritických bodů .....	10
1.5 Metody controllingu .....	11
1.5.1 Metoda ABC.....	11
1.5.2 Metoda cílových nákladů.....	12
1.5.3 Analýza rentability zakázek.....	12
1.5.4 Výpočet krycích příspěvků.....	12
<b>2 MANAŽERSKÉ ÚČETNICTVÍ.....</b>	<b>14</b>
2.1 Vztah manažerského účetnictví a controllingu .....	15
2.2 Obsah a struktura manažerského účetnictví.....	16
<b>3 NÁKLADOVÝ CONTROLLING A NÁKLADY .....</b>	<b>17</b>
3.1 Cíle nákladového controllingu .....	17
3.2 Členění nákladů .....	18
3.2.1 Druhové členění nákladů .....	18
3.2.2 Účelové členění nákladů.....	18
3.2.3 Kalkulační členění nákladů .....	19



3.2.4	Členění podle závislosti na objemu prováděných výkonů .....	19
3.2.5	Členění podle místa vzniku a odpovědnosti .....	20
<b>4</b>	<b>KALKULACE .....</b>	<b>21</b>
4.1	Předmět kalkulace, kalkulační jednice a kalkulované množství.....	21
4.2	Význam kalkulací a způsob zjišťování nákladů .....	21
4.3	Struktura nákladů v kalkulaci .....	22
4.3.1	Kalkulace úplných nákladů .....	22
4.3.2	Kalkulace neúplných nákladů.....	22
4.4	Kalkulační systém a jeho členění.....	23
4.5	Metody přiřazování nákladů .....	24
4.6	Kalkulační vzorce .....	26
<b>5</b>	<b>ROZPOČTY A PRUŽNÝ ROZPOČET VARIABILNÍCH NÁKLADŮ .....</b>	<b>28</b>
5.1	Rozpočetnictví .....	28
5.2	Sestavování rozpočtů .....	28
5.2.1	Přepočtený rozpočet variabilních nákladů a výnosů .....	29
5.2.1.1	<i>Porovnání absolutního a přepočteného plánu .....</i>	<i>30</i>
5.3	Zhodnocení významu používání výpočtu pružného rozpočtu variabilních nákladů ..	30
<b>6</b>	<b>CONTROLLING A VLASTNÍ VÝROBNÍ KAPACITY .....</b>	<b>33</b>
6.1	Výrobní kapacita.....	33
6.2	Časový fond výrobního zařízení a pracovníků .....	33
6.3	Výpočet výrobní kapacity .....	34
6.4	Využití výrobní kapacity .....	35
6.5	Zhodnocení možností nákladového controllingu z pohledu využívání vlastních výrobních kapacit .....	36
	<b>ZÁVĚR .....</b>	<b>38</b>
	<b>SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY .....</b>	<b>40</b>
	<b>OSTATNÍ ZDROJE .....</b>	<b>41</b>
	<b>SEZNAM OBRÁZKŮ .....</b>	<b>42</b>
	<b>SEZNAM TABULEK .....</b>	<b>42</b>
	<b>PŘÍLOHA č. 1</b>	

## ÚVOD

V dnešní době se mnohé střední i velké podniky setkávají s problémy, které jsou těžce řešitelné obvyklými prostředky ekonomické praxe. Současný trh na ně tlačí, aby prodávaly stále kvalitnější výrobky za stále nižší ceny. Pokud v této situaci má podnik navíc dosahovat zisku, musí dostat pod kontrolu své náklady. K plánování, sledování a vyhodnocování nákladů je určen nákladový controlling, který je popsán v této práci.

Cílem práce je charakterizovat a definovat problematiku nákladového controllingu, jeho současných metod a nástrojů. Také vymezit základní oblasti řešení a zhodnocení významu používání pružného rozpočtu variabilních nákladů. Dále pak posoudit možnosti nákladového controllingu z pohledu využívání vlastních výrobních kapacit.

V prvním bodě je popsán controlling, jeho činnosti, cíle a funkce. Dále je pozornost zaměřena na nástroje, ke kterým patří v oblasti strategického controllingu, především zjišťování strategických mezer, analýza konkurence, portfoliová analýza a analýza silných a slabých stránek. V oblasti nástrojů operativního controllingu je popsáno plánování, kontrola, analýza ABC, analýza XYZ a analýza kritických bodů. K nejpoužívanějším nástrojům patří především kalkulace, ty jsou popsány v bodě čtyři. V další části prvního bodu jsou vysvětleny metody nákladového controllingu, mezi které patří metoda ABC, metoda cílových nákladů, analýza rentability zakázek a výpočet krycích příspěvků.

Druhý a třetí bod nebyl v zadání bakalářské práce, ale bez vysvětlení souvislostí popisovaných v daných bodech by byla práce neúplná. Druhý bod je věnován manažerskému účetnictví, jakožto základně pro nákladový controlling, jeho obsahu, struktuře a vazbám mezi manažerským účetnictvím a controllingem. Další bod se zabývá náklady, které úzce souvisí s nákladovým controllingem, jelikož tvoří nejdůležitější složku pro sestavování kalkulací a rozpočtů. Jsou zde zmapovány základní cíle nákladového controllingu a členění nákladů z různých hledisek.

Čtvrtý bod je věnovaný kalkulacím. Zde jsou popsány základní pojmy, kterými jsou předmět kalkulace, kalkulační jednice a kalkulované množství. Dále je shrnut význam kalkulací, jejich struktura a popsány některé z možných kalkulačních vzorců.

Pátý bod pojednává o rozpočetnictví, sestavování rozpočtů a především o významu pružného rozpočtu variabilních nákladů. Rozpočetnictví navazuje na ostatní nástroje

podnikového a vnitropodnikového řízení. Pružný rozpočet je důležitý především v rámci přepočtu variabilních nákladů na skutečný objem a sortiment výroby.

Poslední bod je věnován výrobní kapacitě, časovému fondu jak výrobního zařízení, tak i pracovníků. Jsou zde posouzeny možnosti nákladového controllingu z pohledu využití vlastních výrobních kapacit. Právě co nejvyšší využívání výrobních kapacit je v současné době jedním z nejdůležitějších způsobů zajištění efektivnosti výroby a hospodárnosti podniku.

# 1 CONTROLLING

Výraz „controlling“ je obvykle překládán jako „kontrola“, ale v anglickém překladu vycházejícího ze slova „to controll“, což znamená „řídít“.<sup>1</sup>

Jednoznačná definice controllingu ovšem neexistuje a autoři publikací je definují např. takto:

„Controlling je systém pravidel, který napomáhá dosažení podnikových cílů, zabraňuje překvapením a včas rozsvěcuje červenou, když se objeví nebezpečí vyžadující příslušná opatření.“<sup>2</sup>

„Controlling je nástroj řízení, který má za úkol koordinaci plánování, kontroly a zajištění informační datové základny tak, aby se působilo na zlepšení podnikových výsledků.“<sup>3</sup>

„Controlling je nástroj řízení přesahující řadu funkcí, který podporuje podnikový proces rozhodování a řízení prostřednictvím cílově orientovaného zpracování informací.“<sup>4</sup>

„Controller sám aktivně neplánuje a neřídí, to přísluší vedoucím pracovníkům (managementu). Controller má odpovědnost za sběr informací, jejich zpracování a uspořádání pro potřeby řízení. Řídící pracovníci mají odpovědnost za rozhodování a schvalování plánů. Controller je hospodářským svědomím podniku.“<sup>5</sup>

Z těchto definic vyplývá, že controlling v mnohém odpovídá tradičnímu pojetí nákladového a manažerského účetnictví, ale na rozdíl od manažerského účetnictví se controlling opírá nejen o peněžní (hodnotovou) formu informací, ale i nepeněžní informace.<sup>6</sup>

## 1.1 Činnosti a cyklus controllingu

Controlling zahrnuje následující činnosti:

- ✓ stanovení cílů,
- ✓ prognózy,
- ✓ plánování,
- ✓ porovnávání plánu a skutečnosti,

---

<sup>1</sup> VYSUŠIL, J. *Integrované názvosloví v controllingu*. Praha: Profess Consulting s. r. o., 1999, s. 61

<sup>2</sup> MANN, R.; MAYER, E. *Controlling – methode des erfolgreichen unternehmens*. Praha: Průmysl a obchod, 1992, s. 15

<sup>3</sup> HORVÁTH, P. *Controlling*. München: Verlag Vahlen, 1994, s. 26

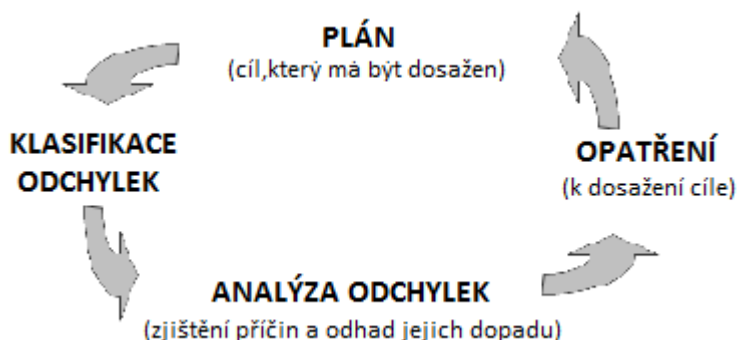
<sup>4</sup> PREIBLER, P. *Controlling: lehrbuch und Intensivkurs*. Wien: Verlag Linde, 1994, s. 23

<sup>5</sup> HORVÁTH, P. *Controlling*. München: Verlag Vahlen, 2002, s. 18

<sup>6</sup> FIBÍROVÁ, J. a kol. *Nákladové a manažerské účetnictví*. Praha: ASPI a. s., 2007, s. 33 - 34

- ✓ analýza odchylek,
- ✓ opatření na odstranění odchylek,
- ✓ stanovení nových cílů.<sup>7</sup>

Jednotlivé fáze pak tvoří cyklus (viz. Obr. č. 1.1). Tento cyklus vede prostřednictvím vyhodnocení odchylek, analýzy příčin a volby adekvátních opatření k dosahování předem stanoveného cíle.<sup>8</sup>



Obr. č. 1.1. – Cyklus controllingu<sup>9</sup>

## 1.2 Cíle controllingu a jejich dělení

Controlling je tedy metoda řízení, která slouží k udržení žádoucího stavu a neustálému vyhodnocování skutečného průběhu podnikatelského procesu s plánem. Těžištěm celého tohoto systému je analýza odchylek, a to podle příčin vzniku a odpovědnosti.<sup>10</sup>

Rozlišují se dva druhy cílů controllingu:

- ✓ přímé neboli bezprostřední cíle,
- ✓ nepřímé neboli zprostředkované cíle.

### Přímé cíle

Bezprostřední věcné cíle vymezují rozsah úloh controllingu a určují, zda zahrnují funkce podpory controllingu obstarávání informací, koordinaci řízení nebo také spolurozhodování. Tyto cíle přispívají k zajištění životaschopnosti podniku a zahrnují:<sup>11</sup>

<sup>7</sup> HOFMEISTER, R., STIEGLER, H. *Controlling*. Praha: Babtext, 1991, s. 10 - 11

<sup>8</sup> CEDL, J. *CONTROLLING-výtah z přednášek* [online]. VŠFS Praha [cit. 2011-04-08 22.00]. Dostupný z WWW: <is.vsfs.cz/el/6410/zima2005/BP\_Cn/VSFS\_-\_Controllig.doc?fakulta=6410;obdobi=12;kod=BP\_Cn>, s. 3

<sup>9</sup> CEDL, J. *CONTROLLING-výtah z přednášek* [online]. VŠFS Praha [cit. 2011-04-08 22.00]. Dostupný z WWW: <is.vsfs.cz/el/6410/zima2005/BP\_Cn/VSFS\_-\_Controllig.doc?fakulta=6410;obdobi=12;kod=BP\_Cn>, s. 4,

vlastní zpracování

<sup>10</sup> ESCHENBACH, R. *Controlling*. Praha: ASPI Publishing, s. r. o., 2000, s. 76

### ➤ **Zajištění schopnosti anticipace a adaptace**

Controlling má zajistit, že budou vytvořeny předpoklady pro kroky k přizpůsobení se, což jsou obzvláště nutné informace. Stará se o poskytnutí informací o již existujících změnách okolí (schopnost adaptace), respektive o zprostředkování důležitých údajů o možných budoucích změnách okolí (schopnost anticipace).

### ➤ **Zajištění schopnosti reakce**

Příspěvek controllingu k zajištění schopnosti reakce spočívá v zavedení informačního a obzvláště kontrolního systému, který ukazuje vedoucím pracovníkům průběžně vztah mezi plánovaným a skutečným vývojem a umožňuje cílově zaměřené korektury vnitřních a vnějších poruch.<sup>12</sup>

### ➤ **Zajištění schopnosti koordinace**

Koordinace pomocí managementu se primárně vztahuje na prováděcí systém podniku. Úlohou controllingu je zaručit koordinaci v systému řízení tím, že controlling vytvoří předpoklady v technice řízení ke sladění aktivit jednotlivých podsystémů řízení podniku.<sup>13</sup>

## **Nepřímé cíle**

Zprostředkované jsou pak ty cíle organizace, jejichž dosažení má controlling podpořit. Sám controlling se v tomto procesu účastní nepřímo, proto se tyto cíle označují též jako nepřímé cíle. Upřesňují obsahově úlohy controllingu.<sup>14</sup>

Mezi nejpodstatnější cíle controllingu pak patří:

- ✓ zlepšení rentability,
- ✓ zajištění likvidity,
- ✓ zvýšení hospodárnosti.<sup>15</sup>

---

<sup>11</sup> ESCHENBACH, R. *Controlling*. Praha: ASPI Publishing, s. r. o., 2000, s. 80

<sup>12</sup> ESCHENBACH, R. *Controlling*. Praha: ASPI Publishing, s. r. o., 2000, s. 94

<sup>13</sup> ESCHENBACH, R. *Controlling*. Praha: ASPI Publishing, s. r. o., 2000, s. 95

<sup>14</sup> ESCHENBACH, R. *Controlling*. Praha: ASPI Publishing, s. r. o., 2000, s. 80

<sup>15</sup> VYSUŠIL, J. *Integrované názvosloví v controllingu*. Praha: Profess Consulting s. r. o., 1999, s. 30 - 31



### 1.2.1 Funkce controllingu

Základní funkce controllingu:

- ✓ plánovací,
- ✓ zjišťovací a dokumentační,
- ✓ kontrolní a analytická,
- ✓ reporting.

K zajištění těchto funkcí využívá controlling celou řadu vzájemně propojených systémů controllingu. Mezi nejdůležitější patří:

- ✓ systém plánování a kontroly,
- ✓ integrovaný informační systém, systém výkazů.<sup>16</sup>

### 1.2.2 Systém plánování a kontroly

Plánování a kontrola byly sjednoceny do jednoho systému a to hned z několika důvodů. Především plánování beztoho, aniž by byla prováděna následná kontrola, nemá smysl. A naopak, když se nestanoví úkol ve formě plánu, tak není co kontrolovat.

Je nutné zajistit nejen koordinaci jednotlivých složek plánování a složek kontroly, ale i koordinaci plánu a jeho následné kontroly.

Plánování a kontrola jsou součástí tzv. řídicího cyklu: stanovení plánu (úkolů), zjištění skutečnosti, porovnání skutečnosti.

#### 1.2.2.1 Plánování

Plánování je rozhodovací proces, při němž se formulují budoucí parametry podnikové činnosti. Nezbytnou součástí tohoto rozhodovacího procesu je analýza vnitřních a vnějších podmínek podnikového vývoje, jejich prognózy a vyhodnocování nejistot, resp. rizik budoucích aktivit. Finanční plán zobrazuje pro daná plánovací období finanční efekty podnikových aktivit, není však jen pasivním zobrazením podnikového dění do finančních kategorií, nýbrž představuje také nástroj k zajišťování finanční rovnováhy.<sup>17</sup>

Základním zdrojem vstupních informací v procesu tvorby finančního plánu jsou informace dílčích (tzv. výchozích) podnikových plánů. Vedle těchto zdrojů se v plánovacím

---

<sup>16</sup> KRÁL, B. a kol. *Manažerské účetnictví*. Praha: Management Press s. r. o., 2006, s. 26

<sup>17</sup> ESCHENBACH, R. *Controlling*. Praha: ASPI Publishing s. r. o., 2000, s. 102 - 106

procesu využívají i další informační zdroje interní a externí povahy. Důležitým systémovým prvkem procesu tvorby finančního plánu je vymezení plánovacího horizontu a plánovacích period.<sup>18</sup>

### **Strategické plánování**

Strategické plánování je orientováno dlouhodobě a zahrnuje zpravidla období nejméně 4 let. V tomto ohledu však záleží na oboru činnosti konkrétního podniku. Např. doly, hutě či energetika může mít strategii nastavenou na období 15 i více let. Kdežto u informačních a komunikačních technologií je tato doba mnohem kratší. U všech oborů se jedná v první řadě o hrubé plánování, které bude v určitých časových odstupech zpřesňováno.

### **Operativní plánování**

Operativní plánování se zpravidla vztahuje na jeden hospodářský rok. V tomto případě se jedná o plánování krátkodobé, a je tedy důležité, aby byly všechny údaje rozpracovány co nejpodrobněji.<sup>19</sup>

#### **1.2.2.2 Kontrola**

Kontrolní funkce spočívá ve zjištění skutečného stavu, jeho porovnání s plánem, analýze zjištěných odchylek a navrhování opatření. Přitom je důležité, aby plánování a kontrola byly spolu sladěny, tj. aby byly porovnávány porovnatelné hodnoty. Při kontrolní činnosti se neustále porovnává plán a skutečnost.

Kontrolu bychom mohli rozdělit na:

- ✓ **kontrolu výsledků** - soustřeďuje se na výsledky plánovacího procesu,
- ✓ **kontrolu procesů** - zde se kontroluje povaha a způsob vzniku tohoto výsledku (či příslušného opatření) nebo průběh procesu jeho realizace.

Vedle srovnávání skutečných a plánovaných hodnot běžného období je účelné (pokud to informační systém umožňuje) porovnání i se skutečnostmi minulého roku a původními plány. Tím se zvyšuje vypovídací schopnost srovnání a usnadňuje se plánovací proces.<sup>20</sup>

---

<sup>18</sup> ESCHENBACH, R. *Controlling*. Praha: ASPI Publishing s. r. o., 2000, s. 87

<sup>19</sup> INTERNATIONAL GROUP OF CONTROLLING. *Slovník controllingu česko-anglický, anglicko-český: 120 nejdůležitějších termínů pro práci controllera*. Praha: Management Press s. r. o., 2003, s. 34, 52, 122, 126, 166

<sup>20</sup> ESCHENBACH, R. *Controlling*. Praha: ASPI Publishing s. r. o., 2000, s. 102 - 106

### 1.2.3 Zajišťování a dokumentace

Smyslem této funkce je sběr a úschova všech relevantních informací, a to proto, aby bylo možné provádět analýzy výkonů. Data a podklady těchto zjištění jsou takto k dispozici majitelům, managementu, ale i ostatním útvarům podniku.

### 1.2.4 Systém výkazů - reporting

Reporting představuje komplexní systém vnitropodnikových výkazů a zpráv, které syntetizují informace pro řízení podniku jako celku i jeho základních organizačních jednotek. Jeho důležitou součástí jsou i stanovená kritéria řízení výkonnosti, které se využívají pro hodnocení skutečného vývoje v porovnání se stanovenými cíly a úkoly.

Výkazy a zprávy by měly být uspořádány podle potřeb jejich uživatelů takovým způsobem, aby poskytovaly potřebné informace usnadňující rozhodování. Je proto důležité, aby výkazy a zprávy:

- ✓ měly požadovanou strukturu, která usnadní a urychlí rozhodování,
- ✓ nebyly příliš mnoho nebo příliš málo podrobné,
- ✓ byly srozumitelné a přehledné – využití grafických prostředků,
- ✓ vyhodnocovaly pouze ovlivnitelné veličiny.

Nedílnou součástí reportingu jsou i komentáře a zdůvodnění, jako důležité předpoklady pro hodnocení dosaženého vývoje a zejména pro přijetí účinných opatření, včetně dopadů na motivační systém.<sup>21</sup>

## 1.3 Nástroje controllingu

Controlling se zaměřuje jak na operativní, tak i strategické problémy rozvoje podniku. Operativní controlling si klade za cíl „dělat věci správně“, strategický „dělat správné věci“. <sup>22</sup>

Controllingové nástroje obsahují všechny metodické pomocné prostředky, které jsou aplikovány ke splnění úkolů v rámci controllingu, ať již strategického či operativního.<sup>23</sup> Mezi nejpoužívanější nástroje je řazena kalkulace, které je věnován samostatný bod 4.

---

<sup>21</sup> FIBÍROVÁ, J., ŠOLJAKOVÁ, J. *Reporting*. Praha: Grada Publishing, 2010, s. 11 - 13

<sup>22</sup> SYNEK, M. *Manažerská ekonomika*. Praha: Grada Publishing, 1996, s. 391

<sup>23</sup> *Operativní a strategický controlling* [online]. Brno: Consulting plus Management s. r. o. [cit. 2011-03-25]. Dostupný z WWW: < <http://www.consultingplus.cz/uploads/Controllingovenastroje.pdf> >

### 1.3.1 Strategický controlling a jeho nástroje

Strategický controlling vychází ze strategického plánování, jehož hlavní náplní je analýza zdrojů úspěchu a vývoj dlouhodobých koncepcí, které povedou k zajištění budoucnosti podniku. Jeho úkolem je to, aby dnes byla přijata opatření, která budou v budoucnu napomáhat zajištění existence podniku. Nástroji strategického controllingu jsou scénáře, plánování a vývoj portfolia, rozbor strategických mezer a jejich vývoj, rozbor závislosti, rozbor silných a slabých stránek apod.<sup>24</sup>

#### 1.3.1.1 *Strategická mezera*

V podniku by se měl pokud možno každoročně přezkoumávat žádoucí vývoj a pravděpodobný vývoj. Jestliže se mezi nimi dlouhodobě objevují odchylky, vzniká strategická mezera. Pokud je tato mezera zjištěna, musí být vyvinuty nové strategie a stávající strategie musí být modifikovány.<sup>25</sup>

#### 1.3.1.2 *Analýza konkurence*

Analýzu konkurence by měly podniky provádět pravidelně, aby zjistily silné a slabé stránky vlastního podniku ve srovnání s nejdůležitějšími konkurenty. Dá se aplikovat jak na celý podnik, tak také na jednotlivé výrobní skupiny. Pomocí konkurenční analýzy může získat vedení podniku podněty pro zlepšení nebo vývoj vlastních výrobků, a také pro rozpracování nových strategií.<sup>26</sup>

#### 1.3.1.3 *Portfoliová analýza*

Základem portfoliové analýzy je vytvoření strategických jednotek, které jsou umístěny do strategických podnikových oblastí. Portfoliová analýza je používána k posouzení šancí (přínosů) jednotlivých podnikových jednotek nebo jednotlivých výrobních řad či produktů a vychází z posouzení podle dvou hledisek, a to:

- ✓ relativního podílu na trhu,
- ✓ růstu trhu.

---

<sup>24</sup> HOFMEISTER, R., STIEGLER, H. *Controlling*. Praha: Babtext, 1991, s. 23 - 24

<sup>25</sup> VOLLMUTH, Hilmar J. *Nástroje controllingu od A do Z*. Praha: Profess Consulting s.r.o., s. 311 - 313

<sup>26</sup> VOLLMUTH, Hilmar J. *Nástroje controllingu od A do Z*. Praha: Profess Consulting s.r.o., s. 237 - 245

#### **1.3.1.4 Analýza silných a slabých stránek**

Analýza silných a slabých stránek se zaměřuje především na interní prostředí firmy, na vnitřní faktory podnikání (výkonnost a motivaci pracovníků, efektivitu procesů, logistické systémy). Silné a slabé stránky jsou obvykle měřeny interním hodnotícím procesem nebo benchmarkingem (srovnáváním s konkurencí).

### **1.3.2 Operativní controlling a jeho nástroje**

Operativní controlling se uplatňuje v oblasti krátkodobého plánování (horizont 1-3 roky) a vychází z aktuálních personálních, strojních a kapitálových možností podniku. Jeho hlavním úkolem je řízení rentability, plánování likvidity a kontrola hospodárnosti. Nástroji operativního controllingu je plánování, kontrola (viz bod 1.2.2),<sup>27</sup> kalkulace (viz. bod 4) a různé druhy analýz, které odhalují klíčové, rozhodující veličiny v zásobách, objednávkách, investicích, výrobních dodávkách a dalších oblastech. Pomocí operativních nástrojů lze včas poznat odchylky od základního směru podniku.<sup>28</sup>

#### **1.3.2.1 Analýza ABC a analýza XYZ**

**Analýza ABC** je důležitým nástrojem pro stanovení priorit a jsou při ní srovnávány objemy a hodnoty, protože v mnoha podnicích malá množství prezentují velké hodnoty. Analýza ABC se využívá především v materiálovém hospodářství, výrobě a odbytu.

**Analýza XYZ** slouží k určení množství nákupu materiálu na základě jiných kritérií než je tomu u analýzy ABC. Důraz je kladen na strukturu a průběh spotřeby materiálu.

Výsledky analýzy ABC a analýzy XYZ by se měly kombinovat. Poznatky těchto analýz umožňují lepší plánování, přesnější kontrolu a rychlejší řízení materiálového hospodářství a výroby, a tímto způsobem lze snadno snížit náklady.<sup>29</sup>

#### **1.3.2.2 Analýza kritických bodů**

Pomocí analýzy kritických bodů lze zjistit kritický bod (break-even), který ukazuje, kdy obrat (celkové tržby) kryje celkové náklady podniku. Při použití této analýzy je možno lépe posoudit možnosti dosažení zisku. Výsledky z analýzy kritických bodů jsou východiskem pro různá rozhodování, a to například:

---

<sup>27</sup> HOFMEISTER, R., STIEGLER, H. *Controlling*. Praha: Babtext, 1991, s. 25 - 26

<sup>28</sup> VOLLMUTH, Hilmar J. *Nástroje controllingu od A do Z*. Praha: Profess Consulting s.r.o., s. 4

<sup>29</sup> VOLLMUTH, Hilmar J. *Nástroje controllingu od A do Z*. Praha: Profess Consulting s.r.o., s. 9–26, 205-208

- ✓ stanovení objemu výroby zajišťujícího potřebnou výši zisku (a to i nulového),
- ✓ stanovení limitu fixních a variabilních nákladů, tj. jaké výše mohou dosáhnout fixní a variabilní náklady, aby podnik nebyl ještě ztrátový, popřípadě aby zisk neklesl pod požadovanou hranici,
- ✓ stanovení minimální výše ceny,
- ✓ výběr technologické varianty z hlediska celkových dosahovaných nákladů příslušných variant,
- ✓ stanovení stupně provozní páky (citlivosti zisku na změny objemu produkce).

## 1.4 Metody controllingu

Mezi nejdůležitější metody nákladového controllingu patří zejména:

- ✓ metoda ABC,
- ✓ metoda cílových nákladů,
- ✓ analýza rentability zakázek,
- ✓ výpočet krycích příspěvků.

Metoda ABC a metoda cílových nákladů řeší výrobek (zakázku). Kdežto analýza rentability zakázek a výpočet krycích příspěvků se týká procesů tržeb.

### 1.4.1 Metoda ABC

Metoda ABC (Activity Based Costing) je definována jako metoda, která měří náklady a výkony aktivit, zdrojů a nákladových objektů. Zdroje jsou přiřazovány k aktivitám a aktivity jsou následně přiřazovány k nákladovým objektům (střediskům, kalkulačním jednicím), které tyto aktivity spotřebovávají. Cílem je rozvržení režijních nákladů podle skutečné příčinnosti jejich vzniku.

U této metody se zjišťují a oceňují jednotlivé druhy činností na základě adresného přiřazení nákladů. V kalkulacích se rozloží podnikové činnosti do dílčích elementárních aktivit, přičemž se zaměřuje především na oblasti, ve kterých vznikají režijní náklady. Zkoumá se, jaké náklady aktivity vyvolávají, a testuje se jejich důležitost.<sup>30</sup>

Pro metodu ABC jsou důležité podklady o výkonech, evidence výroby (výroba dobrých i zmetkových kusů), evidence nákladů vztažených na výrobu, průchod středisky atd..

---

<sup>30</sup> KRÁL, B. a kol. *Manažerské účetnictví*. Praha: Management Press s. r. o., 2006, s. 167 - 185



### 1.4.2 Metoda cílových nákladů

Tuto metodu je možné dohledat také pod názvem Target costing neboli cílové řízení nákladů.

Při cílovém řízení nákladů se na základě průzkumu trhu přesně specifikují zákaznické požadavky na produkt i cílová tržní cena, která je stanovena plně na základě reálné poptávky. Požadovaná celková zisková marže je odvozena pouze od cílové prodejní ceny, stejně jako celkové cílové náklady produkce. Ty pak nemohou být z dlouhodobého hlediska překročeny, přičemž dlouhodobý horizont by se měl v ideálním případě shodovat s ekonomickým životním cyklem produkce. Tyto celkové cílové náklady se určí tak, že se od cílové prodejní ceny odečte požadovaná zisková marže a následně se stávají základním podnikovým kontrolním a plánovacím limitem.<sup>31</sup>

### 1.4.3 Analýza rentability zakázek

Tato analýza je používána k posuzování a zjišťování rentability zakázek. Je prováděna po ukončení výroby dané zakázky. V tomto ohledu jde o srovnání kalkulací vycházejících z plánu, či nabídkových kalkulací, se skutečností. Jde tedy především o posouzení a zohlednění změn v objemu zakázky, cenách vstupních materiálů. Také je nutné přihlédnout ke kurzovým změnám, pokud se jedná o prodej v cizí měně.

Po přepočtu všech výše uvedených skutečností tedy zjistíme skutečné náklady, které byly na danou zakázku využity a v jaké výši. Výstupem z této analýzy je hodnotové vyjádření zisku, popřípadě ztráty, a procentuální pokrytí marže.

### 1.4.4 Výpočet krycích příspěvků

Při této metodě se používá kapacitní členění nákladů. Pokud kapacita výrobních strojů, ploch a pracovníků není plně využita, pak některé náklady na tomto využití nezávisí, to jsou náklady fixní, které se musejí vynaložit, i když podnik nevyrábí. Naproti tomu náklady závislé na využití výrobní kapacity se označují jak variabilní (proměnné), a tyto při omezení výroby klesají.<sup>32</sup>

---

<sup>31</sup> PETŘÍK, T. *Ekonomické a finanční řízení firmy - Manažerské účetnictví v praxi*. Praha: Grada Publishing, 2005, s. 106

<sup>32</sup> VYSUŠIL, J. *Controlling do kapsy aneb Šest základních bodů controllingu*. Praha: Profess Consulting s.r.o., 2000, s. 34 - 36

Příspěvek na úhradu je rozdíl mezi obrátem (tržbami neboli výnosy z prodeje) a variabilními náklady. Velikost této difference nám určuje, v jakém rozsahu jsou kryty fixní náklady a jaká část se podílí na dosažení zisku. Zisk vzniká pouze tehdy, když je součet všech příspěvků na úhradu vyšší než fixní náklady podniku.<sup>33</sup>

Příspěvek na úhradu je částka, která zůstane z ceny výrobku po uhrazení jeho variabilních nákladů.<sup>34</sup>

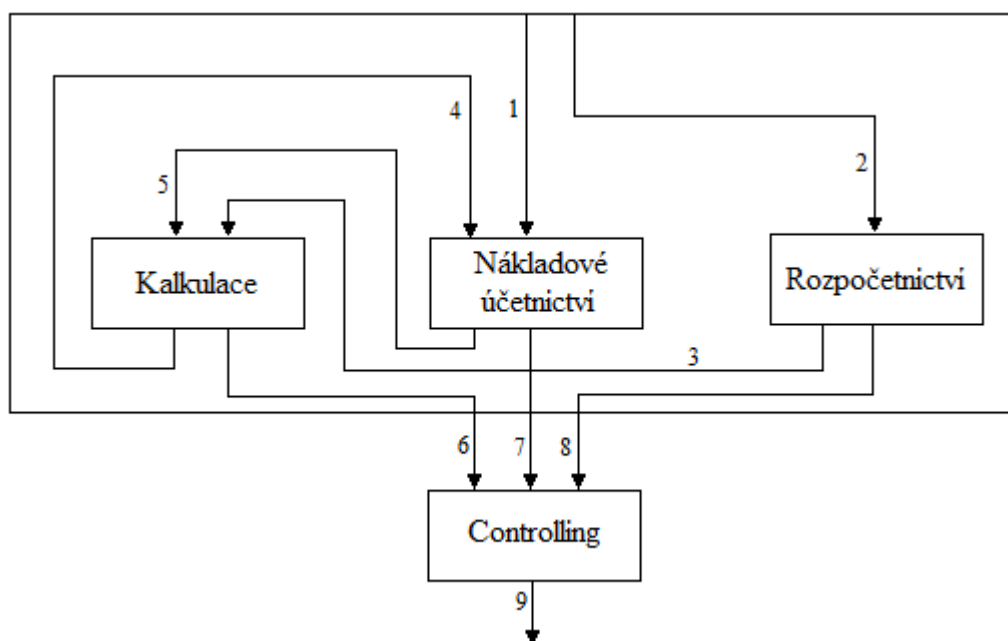
---

<sup>33</sup> VYSUŠIL, J. *Controlling do kapsy aneb Šest základních bodů controllingu*. Praha: Profess Consulting s. r. o., 2000, s. 34 - 36

<sup>34</sup> MANN, R.; MAYER, E. *Controlling – methode des erfolgreichen unternehmens*. Praha: Průmysl a obchod, 1992, s. 39 - 42

## 2 MANAŽERSKÉ ÚČETNICTVÍ

Manažerské účetnictví není upraveno žádnými právními předpisy ani normami, tudíž si jej může každá účetní jednotka vytvořit sama dle svých potřeb. Musí být dodrženo pouze jedno pravidlo, a to, že nesmí nijak ovlivnit oficiální finanční účetnictví. Manažerské účetnictví je základnou pro nákladový controlling a v jeho systému pracuje na základě závislostí, které jsou uvedeny na Obr. č. 2.1.



Obr. č. 2.1. – Controlling v systému manažerského účetnictví<sup>35</sup>

*Legenda:*

- 1- vstup z finančního účetnictví,
- 2- podnikový rozpočet a transformace do vnitropodnikových rozpočtů (předběžná, plánovaná informace),
- 3- vstup do kalkulace pro výpočet podílů režie na kalkulační jednotku výkonu,
- 4- předem stanovené náklady, které zároveň představují vnitropodnikové ceny pro zúčtování vnitropodnikových výnosů a ocenění výkonů v nákladovém účetnictví,
- 5- skutečné náklady pro výpočet výsledné kalkulace,
- 6- rozdíl mezi předběžnou a výslednou kalkulací,
- 7- údaje o skutečných nákladech z nákladového účetnictví (pro ocenění zásob vyrobených vlastní činností podniku je přebírá i finanční účetnictví, které není v obrázku vyznačené),

<sup>35</sup> HRADECKÝ, M.; LANČA, J.; ŠIŠKA, L. *Manažerské účetnictví*. Brno: Masarykova univerzita, Ekonomicko-správní fakulta, 2006, s. 18, vlastní zpracování

8- rozpočtované náklady,

9- controllingem zpracované informace do podoby reportů (výkazů) pro jednotlivé stupně řízení.<sup>36</sup>

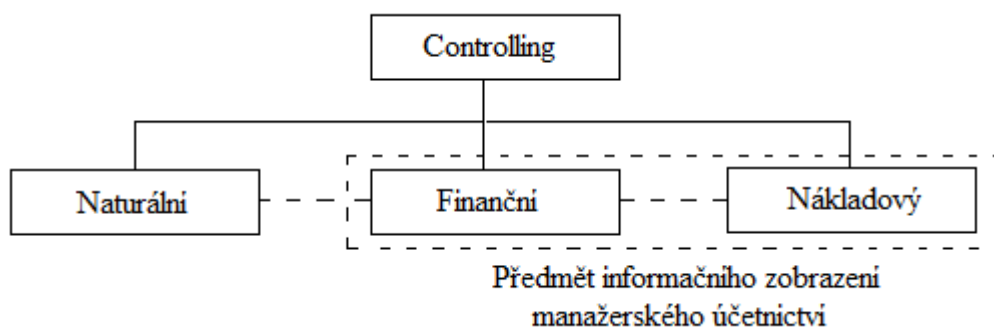
## 2.1 Vztah manažerského účetnictví a controllingu

Zatímco controlling jako metoda řízení integruje úvahy o koordinaci všech funkcí systému řízení, manažerské účetnictví je jen informačním nástrojem. Můžeme jej definovat jako systém informací, který má za úkol poskytovat informační data pro rozhodování řídicích pracovníků. Hlavním a nejdůležitějším aspektem manažerského účetnictví jsou náklady. Tyto však každá složka informačního systému pojímá jiným způsobem a to jak z hlediska druhu, tak hlediska účelu.<sup>37</sup>

Manažerské účetnictví se téměř výhradně opírá o hodnotové charakteristiky, controlling využívá i nepeněžní informace. Zjednodušeně by se dalo říci, že informace manažerského účetnictví, které jsou určeny pro řízení, pokrývají dvě zaměření controllingu, a to:

- ✓ **nákladovým controllingem** – zaměřuje se na řízení faktorů, které ovlivňují výši zisku, a tím pádem i na její náklady a výnosy,
- ✓ **finančním controllingem** – zaměřuje se na řízení finanční a kapitálové struktury firmy a na řízení jejich peněžních toků.

Stranou zájmu manažerského účetnictví zůstává ta část controllingu, která se orientuje na řízení **věcné, naturální stránky** podnikatelského procesu (viz. Obr. č. 2.2).



Obr. č. 2.2. – Vztah manažerského účetnictví a informací controllingu<sup>38</sup>

<sup>36</sup> HRADECKÝ, M.; LANČA, J.; ŠIŠKA, L. *Manažerské účetnictví*, Brno: Masarykova univerzita, Ekonomicko-správní fakulta, 2006, s. 18

<sup>37</sup> KRÁL, B. a kol. *Manažerské účetnictví*, Praha: Management Press s. r. o., 2006, s. 36 - 37

<sup>38</sup> KRÁL, B. a kol. *Manažerské účetnictví*, Praha: Management Press s. r. o., 2006, s. 36

## 2.2 Obsah a struktura manažerského účetnictví

Hlavní role manažerského účetnictví spočívá ve zjišťování, třídění, analýze a prezentaci (vykázání) informací, a to takovým způsobem, který umožní řídicím pracovníkům cílevědomě ovládat podnikatelskou činnost, tedy řídit vztah mezi vynaloženými zdroji a dosaženými výsledky, ovlivňovat základní faktory ekonomického vývoje podniku, podporovat jeho výkonnost a zlepšovat finanční pozici.<sup>39</sup>

Informační systémy využívané v manažerském účetnictví:

- ✓ účetnictví,
- ✓ kalkulace,
- ✓ rozpočetnictví,
- ✓ statistické šetření,
- ✓ rozborové metody:
  - statistické,
  - operačního výzkumu atd.<sup>40</sup>

---

<sup>39</sup> FIBÍROVÁ, J. a kol. *Nákladové a manažerské účetnictví*. Praha: ASPI a. s., 2007, s. 25

<sup>40</sup> KRÁL, B. a kol. *Nákladové a manažerské účetnictví*. Praha: Prospektum s. r. o., 1997, s. 33

### 3 NÁKLADOVÝ CONTROLLING A NÁKLADY

Nákladový controlling je jednou z částí celkového modelu controllingu. V podnicích by se měl zavádět jako první a až po něm by měla následovat implementace controllingu finančního, investičního nebo zásobovacího apod. Taktéž se musí řešit i další doprovodné oblasti, jakými jsou hodnocení investic, marketing, management atd.<sup>41</sup>

#### 3.1 Cíle nákladového controllingu

Vytvořit nový systém plánování se záměrem splnění cílů v budoucnosti. Tento systém musí umožňovat nejen sestavit plán, ale vyhodnotit i dosaženou skutečnost s plánem (odchylky) v přehledné formě a nabízet tak řešení vedoucí k eliminaci odchylek skutečnosti od plánu. Taktéž musí nabízet výstup pro finanční plánování, a to tak, aby bylo možno na základě tohoto výstupu a dalších plánovaných údajů sestavit plánovaný Cash Flow a včas předpovídat přechodný přebytek nebo nedostatek volných finančních prostředků.

Ve vazbě na odchylky dosažené skutečnosti od plánu, musí na tyto odchylky nejen včas upozornit, musí je však i přehledně a srozumitelně prezentovat a na jejich základě pak musí příslušní pracovníci zahájit tzv. odchylkové řízení vedoucí k eliminaci důsledků těchto odchylek.<sup>42</sup>

V oblasti prodeje výrobků zcela respektovat výsledky marketingových průzkumů na trhu a musí umět tyto výsledky vyhodnotit z hlediska ekonomického dopadu do podniku.

Dále musí tento systém umožňovat prezentaci vývoje jednotlivých „jednotek“ (výrobky, odpovědnostní okruhy, zákazníci, atd.) a upozornit tak včas na jednotky, u kterých bude nutno hledat řešení, nebo opatření ke zvládnutí nepříznivého vývoje.

Při poptávkách, kalkulacích či nabídkách musí tento systém umět stanovit prodejní cenu v několika (obvykle čtyřech) úrovních a poskytnout tak podklad pro rozhodnutí o stanovení ceny.

Při konkurenčních bojích musí tento systém umět nabídnout přesný podklad pro strategické rozhodnutí s prezentováním přesného dopadu do ekonomiky podniku. Stejný podklad s prezentací ekonomického dopadu musí systém nabídnout i při expanzi na nové trhy,

---

<sup>41</sup> HERMANN, P.; LAZAR, J. *Nákladový controlling*. Ostrava: Repronis, 1999, s. 4 a 30

<sup>42</sup> HERMANN, P.; LAZAR, J. *Nákladový controlling*. Ostrava: Repronis, 1999, s. 32



nebo posilování pozic na již zpracovávaném trhu, kde působí konkurence nebo při „likvidaci“ konkurence na určitém segmentu trhu.

V neposlední řadě musí být tento systém nápomocen pro kapacitní přepočty, aby v případě zvýšených požadavků mohly být včas dostupné informace vedoucí ke správnému rozhodnutí (zejména v oblasti lidských zdrojů).<sup>43</sup>

## 3.2 Členění nákladů

Úkolem členění nákladů je podle stanovených kritérií odlišit skupiny nákladů, v souvislosti s rozhodovacími úlohami, které management při hodnotovém řízení řeší.

### 3.2.1 Druhové členění nákladů

Z hlediska jejich účetního zobrazení jsou prvotní a stávají se předmětem již při jejich vstupu. Jsou externí a z hlediska možnosti jejich podrobnějšího členění v podniku jsou jednoduché. Předností je průkaznost a jednoznačnost vykázané spotřeby zdrojů podniku. Nezabývá se však příčinou vynaložení těchto nákladů.

Druhy nákladů:

- ✓ spotřeba materiálu a energie,
- ✓ spotřeba a použití externích prací a služeb,
- ✓ mzdové a ostatní osobní náklady,
- ✓ odpisy nehmotných a hmotných dlouhodobých aktiv,
- ✓ finanční náklady.<sup>44</sup>

### 3.2.2 Účelové členění nákladů

Účelový vztah nákladů ke konkrétním výkonům, činnostem, útvarům a procesům je možno sledovat na rozdílné úrovni a podrobnosti.

Prvním krokem je členění nákladů na:

- ✓ **technologické náklady** - jsou vynaloženy na tvorbu výkonů, jsou vyvolané technologií dané činnosti,

---

<sup>43</sup> HERMANN, P.; LAZAR, J. *Nákladový controlling*. Ostrava: Repronis, 1999, s. 32

<sup>44</sup> SYNEK, M. *Manažerská ekonomika*. Praha: Grada Publishing, 2007, s. 76

- ✓ **náklady na obsluhu a řízení** - zajišťují základní podmínky průběhu procesů, činností a útvarů, jsou relativně nezávislé na tom, jaké konkrétní výkony se vytvářejí.

Na předchozí členění nákladů navazuje členění na:

- ✓ **jednicové** - jsou částí technologických nákladů, které jsou příčinně vyvolány vytvořením každé konkrétně definované jednotky výkonu (jednice),
- ✓ **režijní** – u nich není možné vyjádřit jejich bezprostřední vztah ke konkrétní jednotce výkonu, jsou to společné náklady druhu výkonu, skupiny výkonů, útvarů atd. <sup>45</sup>

### 3.2.3 Kalkulační členění nákladů

Toto členění je nezbytné pro sestavování kalkulací a je ovlivněno požadavky na vypovídající schopnost kalkulace. Zabývá se otázkou početně technického způsobu přiřazení (alokace) nákladů konkrétně vymezenému předmětu kalkulace (nejčastěji výkonu).

Při tomto členění se rozlišují náklady:

- ✓ **přímé** - lze přiřadit konkrétnímu výkonu jednoznačně (dělením počtem výkonů), tyto náklady souvisejí s jeho vytvořením,
- ✓ **nepřímé** – zajišťují vytvoření podmínek pro skupinu výkonů (více druhů), činnost útvarů a hierarchicky vyšších článků.

### 3.2.4 Členění podle závislosti na objemu prováděných výkonů

V závislosti na změně množství výkonů se náklady člení na:

- ✓ **variabilní** - jsou spotřebovány v proporcích, které vyžaduje určitý objem výkonů a dle typu závislosti na objemu výkonu je dále dělíme na:
  - Proporcionální náklady – lineární – mění se přímo úměrně se změnou objemu výroby. Tempo růstu nákladů i objemu výroby je stejné. Při nulovém objemu výroby, variabilní náklady nevznikají.
  - Podproporcionální náklady – degresivní - tyto náklady rostou v celkové výši pomaleji než objem produkce. Tempo růstu je nižší než tempo růstu objemu produkce. Pro tyto náklady platí, že pokud se nevyrábí, nevznikají žádné náklady. A přírůstky nákladů se zvyšujícím se objemem výkonů postupně klesají.

---

<sup>45</sup> FIBÍROVÁ, J. a kol. *Nákladové a manažerské účetnictví*. Praha: ASPI a. s., 2007, s. 99 - 105

- Nadproporcionální náklady – progresivní - Tyto náklady rostou v jejich celkové výši rychleji, než roste objem výkonů. Tempo růstu těchto nákladů je vyšší než tempo růstu objemu výkonů. Platí, že jestliže se nevyrábí, žádné náklady nevznikají. A přírůstky nákladů se zvyšujícím se objemem výkonů rostou.
- ✓ **fixní** – jejich vynaložení zajišťuje podmínky pro zhotovení výkonů v daném období; zajišťuje určitou produkční kapacitu. Fixní náklady jsou vynakládány po uplynutí určitého časového období (den, týden, měsíc, čtvrtletí, rok).<sup>46</sup>

### 3.2.5 Členění podle místa vzniku a odpovědnosti

Náklady jsou přiřazovány podle odpovědnosti na vnitropodnikové útvary (střediska). Členění nákladů podle místa vzniku závisí na struktuře podniku a průběhu nákladů, které v něm vznikají. Dle místa vzniku tedy náklady členíme na:

- ✓ **odpovědnostní středisko** – nákladové, ziskové, investiční, rentabilní, výnosové, nákladové,
- ✓ **prvotní náklady**- externí,
- ✓ **druhotné náklady**- interní.

---

<sup>46</sup> FIBÍROVÁ, J. a kol. *Nákladové a manažerské účetnictví*. Praha: ASPI a. s., 2007, s. 105 - 109

## 4 KALKULACE

Kalkulace patří mezi jeden z nejpoužívanějších nástrojů controllingu. Kalkulace představuje propočet nákladů, marže, zisku, ceny nebo jiné hodnotové veličiny na výrobek, práci nebo službu, na činnost nebo operaci, kterou je třeba v souvislosti s jejich uskutečněním provést.<sup>47</sup>

### 4.1 Předmět kalkulace, kalkulační jednice a kalkulované množství

Předmětem kalkulace je druh výkonu, pro který se sestavují kalkulace nákladů. Tento je vymezen kalkulační jednicí a kalkulovaným množstvím.

Kalkulační jednicí se rozumí konkrétní výkon vymezený druhem, jakostí, měrnou jednotkou a místem, na který se zjišťují náklady.

Kalkulované množství představuje konkrétní počet kalkulačních jednic, pro něž byly stanoveny, respektive zjištěny v účetnictví celkové náklady. Jsou to náklady, které mají být nebo byly ve sledovaném období vynaloženy v souvislosti s vytvořením konkrétního množství kalkulačních jednic.<sup>48</sup>

### 4.2 Význam kalkulací a způsob zjišťování nákladů

Kalkulace slouží:

- ✓ ke stanovení vnitropodnikových cen výkonů,
- ✓ k sestavování rozpočtů,
- ✓ ke kontrole a rozboru hospodárnosti a rentability výkonů,
- ✓ k limitování nákladů.

Způsob zjištění nákladů (popřípadě dalších hodnotových veličin) na konkrétní výkon, tj. metoda kalkulace nákladů, obecně závisí na:

- ✓ vymezení předmětu kalkulace,
- ✓ strukturu nákladových položek, ve které se zjišťují náklady na kalkulační jednici,
- ✓ způsobu přiřazování nákladů předmětu kalkulace.<sup>49</sup>

---

<sup>47</sup> KRÁL, B. a kol. *Manažerské účetnictví*. Praha: Management Press s. r. o., 2006, s. 120

<sup>48</sup> FIBÍROVÁ, J. a kol. *Nákladové a manažerské účetnictví*. Praha: ASPI a. s., 2007, s. 119

<sup>49</sup> KRÁL, B. a kol. *Manažerské účetnictví*. Praha: Management Press s. r. o., 2006, s. 120 - 121

## 4.3 Struktura nákladů v kalkulaci

Struktura nákladových položek, v níž se zjišťují náklady výkonů, je vyjádřena v každém podniku individuálně v tzv. kalkulačním vzorci (viz. bod 4.6).

### 4.3.1 Kalkulace úplných nákladů

Tato kalkulace přiřazuje konkrétnímu výkonu náklady, které byly v podniku vynaloženy při jeho vytvoření, s odlišením toho, zda se jedná o náklady přímé či nepřímé. U této kalkulace je věnována hlavní pozornost způsobu přiřazování jednotlivých nákladových položek.<sup>50</sup>

Tento typ kalkulací je vhodný především pro účetnictví, kdy je cena dána předem a kalkulace je zjištění zisku na jednici.

### 4.3.2 Kalkulace neúplných nákladů

Je metodou účelnější pro finanční řízení a spočívá v tom, že se na výrobky zjišťují pouze náklady jednicové a variabilní režijní náklady. Fixní náklady příčinně nesouvisí s kalkulační jednicí, ale s časovým obdobím, a je nutno je od variabilních nákladů oddělit. Je na ně pohlíženo jako nedělitelné bloky, které je třeba vynaložit v souvislosti se zajištěním podmínek pro výrobu.<sup>51</sup> Má dvě základní metody, a lze používat:

- ✓ metodu kalkulace přímých nákladů,
- ✓ metodu variabilních nákladů.

Kalkulace neúplných nákladů **metodou kalkulace přímých nákladů** umožňuje odděleně posuzovat přímé náklady na jednotlivé kalkulační jednice a odděleně posuzovat hrubé rozpětí na jednotlivé kalkulační jednice. Tato metoda zjišťuje hrubé rozpětí, které se vypočítá jako rozdíl mezi tržní cenou a přímými náklady.

Kdežto kalkulace **metodou variabilních nákladů** umožňuje odděleně posuzovat variabilní náklady na jednotlivé kalkulační jednice a odděleně posuzovat příspěvek na úhradu fixních nákladů a tvorbu hospodářského výsledku na jednotlivé kalkulační jednice. Tato metoda zjišťuje a vypočítává místo zisku, příspěvek na úhradu fixních nákladů a tvorbu zisku, který se vypočítá jako rozdíl mezi cenou a variabilními náklady.

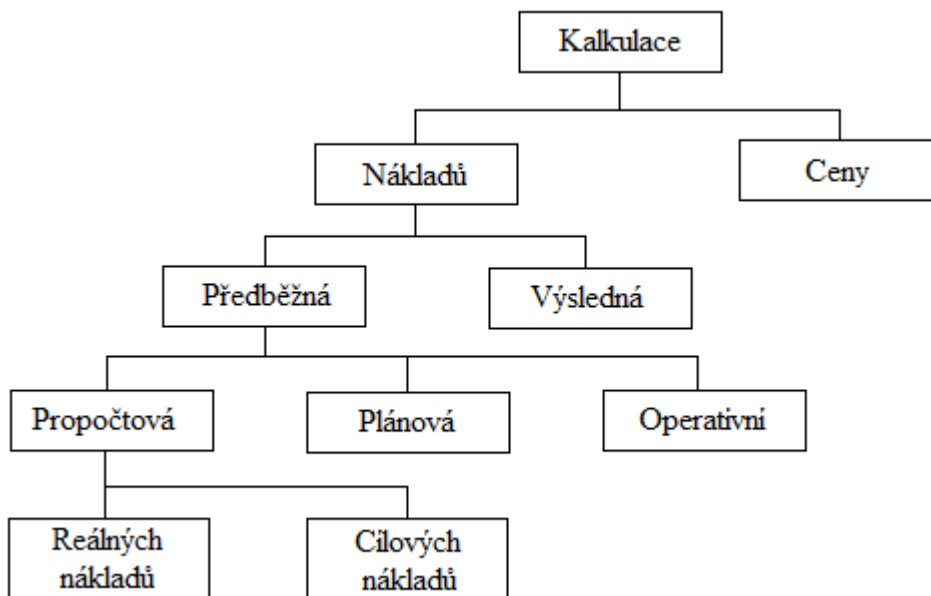
---

<sup>50</sup> FIBÍROVÁ, J. a kol. *Nákladové a manažerské účetnictví*. Praha: ASPI a. s., 2007, s. 119

<sup>51</sup> KRÁL, B. a kol. *Manažerské účetnictví*. Praha: Management Press s. r. o., 2006, s. 151 - 152

## 4.4 Kalkulační systém a jeho členění

Z hlediska vztahu kalkulací k časovému horizontu jejich zpracování a využití, lze kalkulační systém rozčlenit způsobem, který zachycuje Obr. č. 4.1.



Obr. č. 4.1. – Kalkulační systém a jeho členění <sup>52</sup>

**Kalkulace nákladů** je písemný přehled jednotlivých složek nákladů a jejich úhrn na kalkulační jednotci.

**Kalkulace ceny** je vyjádření hodnoty výrobku a služeb na trhu. Je důležitým faktorem určující podíl firmy na trhu a zároveň určující výsledek hospodaření firmy, hlavně zisk.

**Předběžná kalkulace** je taková, u které se předpokládané náklady na kalkulační jednotci stanoví před zahájením výroby, obchodování, nebo na počátku určitého období. <sup>53</sup>

**Výsledná kalkulace** je taková, kde se zjišťují skutečné náklady, které připadají na kalkulační jednotci a to až po provedení výkonu. Obsah a souhrn nákladů ve výsledných kalkulacích musí odpovídat obsahu a souhrnu skutečných nákladů zachycených v účetnictví a na účtech jednotlivých činností. A tedy:

- ✓ náklady odpovídají skutečnému náběhu nákladů ve finančním účetnictví,
- ✓ jsou použity skutečně dosažené THN k termínu sestavení kalkulací,
- ✓ jsou použity skutečné roční ceny vstupů.

<sup>52</sup> KRÁL, B. a kol. *Manažerské účetnictví*. Praha: Management Press s. r. o., 2006, s. 187, vlastní zpracování

<sup>53</sup> FIBÍROVÁ, J. a kol. *Nákladové a manažerské účetnictví*. Praha: ASPI a. s., 2007, s. 139 - 140



**Propočtová kalkulace** - používá se u výkonů, kde dosud nebyly stanoveny normy. Sestavuje se na podkladě údajů z porovnatelných výrobků či druhů zboží, nebo u nesrovnatelných výrobků či druhů zboží propočtem (odhadem).

**Plánové kalkulace** - vycházejí z plánových norem platných zpravidla pro období jednoho roku. Tyto normy vyjadřují nejen současné podmínky výroby, ale i plánované technicko-organizační změny ve výrobě během roku. Informují o vlastních nákladech, které se mají u určitého výkonu dosáhnout v průměru za plánované období. Používají se při plánování nákladů podniku. Sestavují se na období 1 roku.

Plánované kalkulace pro výrobní činnosti se sestavují:

- ✓ na jednotlivé výrobky,
- ✓ na výkony pro ostatní poskytované služby.

Obsah a souhrn nákladů v plánových kalkulacích musí odpovídat sestavenému a schválenému plánu nákladů.

**Operativní kalkulace** - které vycházejí z operativních norem platných ve výrobě v době sestavování kalkulací a tyto vyjadřují současně i podmínky v technologii a organizaci výroby. Změny těchto podmínek vyvolávají i změnu norem a tím i změnu kalkulace. Sestavují se na kratší období (čtvrtletí, měsíc) a:

- ✓ jsou sestavovány na konkrétní výrobek nebo obchodní případ,
- ✓ využívají aktuální THN,
- ✓ využívají se k oceňování vstupního materiálu, režijního materiálu normovaného, mzdových tarifů, technologických energií.<sup>54</sup>

## 4.5 Metody přiřazování nákladů

Problematika způsobu přiřazování nákladů výkonům nespočívá pouze v přiřazení společných nákladů skupiny výkonů či útvaru konkrétním výkonům. Ve složitěji strukturovaných podnicích je nutno řešit otázku přiřazování nákladů i mezi útvary, v tzv. alokačních fázích.<sup>55</sup>

---

<sup>54</sup> KRÁL, B. a kol. *Manažerské účetnictví*. Praha: Management Press s. r. o. 2006, s. 186 - 201

<sup>55</sup> FIBÍROVÁ, J. a kol. *Nákladové a manažerské účetnictví*. Praha: ASPI a. s., 2007, s. 139 - 140

Přímé náklady je možno přiřadit kalkulační jednotce již v okamžiku jejich vynaložení, na základě informací z účetnictví, a to pomocí dělení celkové výše přímých nákladů konkrétním množstvím vytvořených výkonů, kalkulovaným množstvím.

Přímými náklady jsou vždy náklady jednicové, které jsou příčinně vyvolány každou konkrétní kalkulační jednotkou.

Nepřímé náklady se vynakládají v souvislosti s vytvořením širšího sortimentu výkonů, jsou to společné náklady, které souvisejí se zajištěním konkrétní skupiny výkonů. Typickými nepřímými náklady jsou nejen odpisy společného technologického vybavení, ale i spotřeba režijního materiálu nebo mzdy řídicích a administrativních pracovníků. Pro přiřazení nepřímých (společných) nákladů je možno využít několik metod kalkulace:

- ✓ kalkulace dělením,
- ✓ kalkulace přírážková.

#### **Přiřazování nákladů prostým dělením**

Metoda kalkulace dělením přiřazuje náklady výkonům na základě vztahu společných nákladů k množství (počtu) kalkulačních jednotek odlišných druhů výkonů.<sup>56</sup>

#### **Přirážková metoda kalkulace**

Přirážková metoda kalkulace využívá pro přiřazování společných nepřímých nákladů výkonům hodnotově nebo naturálně vyjádřené rozvrhové základny, klíče.

Podíl nepřímých nákladů na jednotlivé druhy výkonů se v sumační metodě zajišťuje ve vztahu mezi nepřímými náklady a jedinou (tzv. univerzální) rozvrhovou základnou. Vychází tedy z předpokladu, že veškeré nepřímé náklady se vyvíjejí úměrně jedné veličině, která je zvolena jako rozvrhová základna (hodina práce, spotřeba strojového času, spotřeba materiálu atd.).

Diferencovaná přirážková kalkulace. Pro rozvrh různých skupin nepřímých nákladů se v ní používají různé rozvrhové základny, při jejichž výběru se vychází především z analýzy příčinného vztahu mezi společnými náklady a rozvrhovou základnou.<sup>57</sup>

---

<sup>56</sup> FIBÍROVÁ, J. a kol. *Nákladové a manažerské účetnictví*. Praha: ASPI a. s., 2007, s. 121

<sup>57</sup> FIBÍROVÁ, J. a kol. *Nákladové a manažerské účetnictví*. Praha: ASPI a. s., 2007, s. 125 - 126

## 4.6 Kalkulační vzorce

Jednotlivé složky nákladů se vyčísľují v kalkulačních položkách, které tvoří tzv. všeobecný kalkulační vzorec (viz. Tabulka č. 4.1.). Tento sice není závazný, ale je v ČR používán ve většině podniků.<sup>58</sup>

**Tabulka č. 4.1. – Všeobecný kalkulační vzorec**<sup>59</sup>

1. Přímý (jednicový) materiál 2. Přímé (jednicové) mzdy 3. Ostatní přímé (jednicové) náklady 4. Výrobní (provozní) režie
<b>Σ 1- 4 Vlastní náklady výroby</b> 5. Správní režie
<b>Σ 1- 5 Vlastní náklady výkonu</b> 6. Odbytové náklady
<b>Σ 1- 6 Úplné vlastní náklady výkonu</b> 7. Zisk / ztráta
<b>Prodejní cena</b>

Takzvaná dynamická kalkulace si zachovává informační základ všeobecného kalkulačního vzorce. Jeho vypovídací schopnost je však rozšířena a dozvíme se z něj, jak budou náklady v jednotlivých fázích ovlivněny změnami v objemu prováděných výkonů. Tato forma kalkulace se využívá převážně jako podklad pro ocenění vnitropodnikových výkonů předávaných na různé úrovni podnikové struktury. Jedna z jejích možných variant je popsána v Tabulka č. 4.2.<sup>60</sup>

<sup>58</sup> *Nauka o podniku – Kalkulace nákladů* [online ]. 2007 [cit. 2011-03-19 ] Dostupný z WWW: <nop.topsid.com/index.php?war=kalkulace\_nakladu>

<sup>59</sup> KRÁL, B. a kol. *Manažerské účetnictví*, Praha: Management Press s. r. o., 2006, s. 134

<sup>60</sup> KRÁL, B. a kol. *Manažerské účetnictví*, Praha: Management Press s. r. o., 2006, s. 137 - 138

**Tabulka č. 4.2. – Dynamický kalkulační vzorec**<sup>61</sup>

Přímé (jednicové) náklady Ostatní přímé náklady <ul style="list-style-type: none"> <li>- Variabilní</li> <li>- Fixní</li> </ul>
<b><i>Přímé náklady celkem</i></b> Výrobní režie <ul style="list-style-type: none"> <li>- Variabilní</li> <li>- Fixní</li> </ul>
<b><i>Náklady výroby</i></b> Odbytová režie <ul style="list-style-type: none"> <li>- Variabilní</li> <li>- Fixní</li> </ul>
<b><i>Náklady výkonu</i></b> Správní režie
<b><i>Úplné náklady výkonu</i></b>

Kalkulace ABC je kalkulací, která přiřazuje náklady podle dílčích aktivit a přináší efekt nejen v samotném rozložení, ale i v poznání detailů podnikatelských aktivit. Používá jeden nebo více faktorů nezávislých na objemu produkce pro alokaci režijních nákladů. Největší význam používání této metody je v odvětvích, které mají široký sortiment prováděných výkonů, jejichž realizace vyžaduje mnoho nákladově náročných pomocných a zajišťujících činností. Kalkulační vzorec tohoto typu je rozsáhlejší a je uveden v příloze č. 1 této práce.

<sup>61</sup> KRÁL, B. a kol. *Manažerské účetnictví*. Praha: Management Press s. r. o. 2006, s. 184

## 5 ROZPOČTY A PRUŽNÝ ROZPOČET VARIABILNÍCH NÁKLADŮ

### 5.1 Rozpočetnictví

Rozpočetnictví je zaměřeno na stanovení budoucích nákladů, výnosů, hospodářského výsledku, příjmů a výdajů, které vyplývají z dlouhodobých a krátkodobých cílů podniku, a na kontrolu těchto cílů. Navazuje na ostatní nástroje podnikového a vnitropodnikového řízení. Nezastupitelné místo mají rozpočty v řízení režijních nákladů.

Rozpočet je plán, jehož pomocí zjišťujeme náklady a výnosy podniku nebo vnitropodnikových útvarů na jejich plánovanou činnost v určitém období.

Mezi hlavní funkce rozpočetnictví pak patří:

- ✓ ukládat úkoly v nákladech jednotlivým vnitropodnikovým útvarům,
- ✓ kontrolovat hospodárnost v jednotlivých vnitropodnikových útvarech a spojovat výsledky kontroly s hmotnou zainteresovaností pracovníků,
- ✓ poskytovat podklady pro stanovení sazeb (přirážek) režii v předběžných kalkulacích nákladů a pro zúčtování nákladů v účetnictví.<sup>62</sup>

### 5.2 Sestavování rozpočtů

Pokud se sestavuje roční rozpočet, vychází se z již dosažené skutečnosti v účetnictví. V tomto případě jsou rozlišovány náklady a výnosy na variabilní a konstantní. Data převedená z účetnictví lze nejprve upravit o koeficient:

- ✓ změny objemu výroby - u variabilních nákladů a výnosů,
- ✓ váhy období (poměr délky plánovaného období a délky výchozího období) - u konstantních nákladů.

Touto opravou dat za „výchozí období“ se vytvoří „přepočtená základna“ nebo také „srovnatelná základna“. Tato je přepočtena na plánovaný objem výroby a na plánovanou délku období. Přepočtená základna se až poté upravuje o plánované vlivy, jako jsou např.:

- ✓ vliv cen,
- ✓ vliv měrných spotřeb,
- ✓ vliv oprav.

---

<sup>62</sup> SYNEK, M. *Manažerská ekonomika*. Praha: Grada Publishing, 2007, s. 118-119

U jednicových nákladů mohou nastat dvě varianty, kdy tyto náklady budou nejprve vypočteny:

- ✓ v kalkulacích, a to na základě plánovaného objemu výroby dle jednotlivých kalkulačních jednic (výrobků), měrných spotřeb a cen jednicových vstupů a následně převedeny do rozpočtu,
- ✓ v rozpočtu, a to na základě skutečnosti, která je opravená o celkový vliv objemu výroby a měrných spotřeb. Poté jsou takto definované jednicové náklady v rozpočtu upřesněny převodem těchto nákladů z plánových kalkulací.

Roční rozpočet může v některých případech vycházet z měsíčních plánů, a to v případech jako jsou např. plány odpisů, oprav, mzdových nákladů atd.

### 5.2.1 Přepočtený rozpočet variabilních nákladů a výnosů

Plány variabilních nákladů a výnosů se rozlišují dle období, kdy jsou sestavovány, na:

- ✓ **absolutní plán** (rozpočet) - v časovém předstihu,
- ✓ **přepočtený plán** (rozpočet) – po skončení hodnoceného období (měsíc, čtvrtletí).

U výpočtu přepočteného plánu je nutné používat plánové kalkulace variabilních nákladů a výnosů. Plánovaná výše variabilních nákladů a výnosů na kalkulační jednici se vynásobí skutečným objemem těchto jednic za dané období. Tím se vypočte hodnota variabilních nákladů a výnosů na skutečný objem a skutečnou skladbu výkonů (výroby) při respektování jejich plánované výše na jednotku výroby, které vychází z plánovaných cen a u variabilních jednicových nákladů i z plánovaných měrných spotřeb.

Pokud by neexistoval pružný rozpočet, nebylo by možné zjistit hodnoty jednotlivých vlivů, které se podílely na celkovém rozdílu mezi plánovanou a skutečnou výší variabilních nákladů. Celkový rozdíl může být v případě variabilních jednicových nákladů způsoben současně čtyřmi vlivy:

- ✓ vlivem objemu výkonů,
- ✓ vlivem skladby výkonů,
- ✓ vlivem měrných spotřeb,
- ✓ vlivem cen.

V případě, že je pružný rozpočet variabilních nákladů vytvořen, je možné pracovat odděleně se skupinou vlivů:

- ✓ objemu a skladby výkonů,
- ✓ měrné spotřeby a ceny (jsou součástí kalkulace).

Toto skupinové oddělení nám umožní jednoduše vypočítat hodnoty jednotlivých vlivů.

#### ***5.2.1.1 Porovnání absolutního a přepočteného plánu***

Výpočtem plánovaných kalkulací zjistíme s jakými plánovanými cenami, s jakou předváhou či pracností jsme v plánu počítali. Plán se ovšem nikdy nerovná skutečnosti v objemu.

V případě přepočteného plánu variabilních nákladů, je nutné v plánových kalkulacích vyměnit plánované množství za množství skutečné. Přepočtem plánovaných nákladů na jednotku kalkulační jednice skutečným objemem výroby se vypočítají plánované náklady na skutečný objem a sortiment (skladbu) výroby. Většinou se nejprve vypočte vliv objemu výroby a vliv skladby sortimentu se pak vypočítá jako zbývající hodnota do celkového rozdílu.

### **5.3 Zhodnocení významu používání výpočtu pružného rozpočtu variabilních nákladů**

Smyslem podnikových plánů a rozpočtů je konkretizovat cíle podniku jako celku, které jsou formulovány podnikovými politikami, a to do podoby kvantifikovatelných vstupů a výstupů. Základem tohoto systému je rozpočet nákladů a výnosů, který je definován za jednotlivé druhy nákladů a výnosů v rámci nákladových středisek. Důležitým podkladem pro výpočty variabilních nákladů a výnosů jsou v tomto směru kalkulace. V případě propočtu variabilních nákladů je důležité provádět přepočet plánových kalkulací v oblasti plánovaných měrných spotřeb a plánovaných cen jednotlivých kalkulačních jednic. Tímto způsobem je proveden přepočet plánovaných variabilních nákladů na skutečný objem a sortiment (skladbu) výroby (prodeje), tj. **výpočet pružného rozpočtu v oblasti variabilních nákladů**.

Existence pružného rozpočtu variabilních nákladů je velmi důležitá při porovnávání plánovaných a skutečných hodnot těchto nákladů. Základem kontroly plnění rozpočtů je kvantifikace a analýza rozdílů (odchylek, vlivů) mezi skutečně dosaženou a rozpočtovanou

(plánovanou) úrovni hodnocené veličiny. Při zjišťování odchylek (vlivů) se srovnávají skutečně dosahované veličiny se dvěma typy plánů (rozpočtů), a to:

- ✓ **absolutním plánem** – vychází z plánovaného objemu a skladby (sortimentu) vyrobených či prodaných kalkulačních jednic (výrobků, činností) v původní výši,
- ✓ **přepočteným plánem** – zde jsou přepočteny variabilní náklady či výnosy na skutečný objem a skladbu (sortiment) kalkulačních jednic (výrobků). V oblasti konstantních nákladů se vychází z hodnot uvedených v absolutním plánu.

Systém pro výpočet pružného rozpočtu variabilních nákladů spočívá v tom, že se plánovaná výše variabilních nákladů na jednotku jednotlivých kalkulačních jednic (například v Kč/ tunu) uvedená v plánových kalkulacích vynásobí skutečným vyrobeným nebo prodaným objemem těchto jednic za dané období. Tím se vypočte hodnota variabilních nákladů na skutečný objem a skutečnou skladbu (sortiment) kalkulačních jednic (výrobků). Tento propočet musí respektovat plánované variabilní náklady na jednotku jednotlivých kalkulačních jednic, které v případě receptur vychází z plánovaných měrných spotřeb a z plánovaných cen jejich jednotlivých položek.

Odchytky vyjadřují rozdíl mezi skutečnou a plánovanou hodnotou zvoleného detailu nákladů. Podle příčin jejich vzniku a odpovědnosti za ně je dělíme na:

- ✓ **kvalitativní odchylky** – rozdíl úrovně dosažené ceny,
- ✓ **kvantitativní odchylky** – rozdíl v úrovni objemu vyrobených či prodaných výrobků,
- ✓ **sortimentní odchylky** – rozdíl v sortimentní skladbě,
- ✓ **odchylky výtěžnosti a úspornosti** – vynakládání ekonomických zdrojů, především měrných spotřeb na jednotku kalkulační jednice.<sup>63</sup>

Odchytky z pohledu jejich dopadu na hospodářský výsledek se pak v praxi nazývají „vlivy“. Rozbor dosaženého hospodářského výsledku z pohledu jednotlivých vlivů by se měl provádět ve dvou fázích, a to v podobě:

- ✓ **porovnání absolutního plánu s přepočteným plánem** – v oblasti variabilních nákladů je vypočten vliv objemu výroby a skladby (sortimentu),
- ✓ **porovnání přepočteného plánu variabilních nákladů se skutečností** – v oblasti jednicových variabilních nákladů je vypočten vliv měrných spotřeb a vliv ceny. U

---

<sup>63</sup> KRÁL, B. a kol. *Manažerské účetnictví*. Praha: Management Press s. r. o., 2006, s. 300



variabilních režijních nákladů jde pak o výpočet celkového vlivu režijních variabilních nákladů.

Takovýto rozbor je výhodný především v oblasti výroby podle receptur, kdy nelze celkový rozdíl mezi hodnotou jednicových nákladů v absolutním plánu a ve skutečnosti bez přepočteného plánu rozdělit na jednotlivé dílčí vlivy.

## 6 CONTROLLING A VLASTNÍ VÝROBNÍ KAPACITY

### 6.1 Výrobní kapacita

Výrobní kapacita je charakterizována jako maximální objem produkce, který může výrobní jednotka vyrobit za určitou dobu. Obecně lze kapacitu výrobní jednotky vyjádřit jako výsledek jejího výkonu a doby, po kterou je v činnosti.

Kapacita výrobní jednotky závislá na mnoha činitelích, a to především na:

- ✓ technické úrovni strojů a výrobního zařízení,
- ✓ době činnosti,
- ✓ organizaci práce a výroby,
- ✓ kvalifikaci pracovních sil,
- ✓ použitých surovinách atd.

Výkon výrobního zařízení se stanoví na základě kapacitních norem výrobnosti, jež určují maximální množství výrobků, které může být na daném výrobním zařízení zhotoveno za časovou jednotku.<sup>64</sup>

### 6.2 Časový fond výrobního zařízení a pracovníků

Oba tyto fondy udávají plánovaný počet dnů (hodin) jeho činnosti za rok (viz. Tabulka č. 6.1. a Tabulka č. 6.2.). Časové fondy jsou závislé na zvláštnostech jednotlivých odvětví a oborů, ale také na přírodních podmínkách. Rozlišujeme:

- ✓ **kalendářní časový fond** ( $T_k$ ) – je dán počtem dní v roce a používá se při výpočtu výrobní kapacity v nepřetržitých výrobních procesech,
- ✓ **nominální časový fond** ( $T_n$ ) – zjistíme jej z kalendářního časového fondu, od kterého odečteme nepracovní dny,
- ✓ **využitelný (efektivní) časový fond** ( $T_p$ ) – vypočteme z nominálního časového fondu odečtením plánovaných prostojů.

---

<sup>64</sup> SYNEK, M. *Manažerská ekonomika*. Praha: Grada Publishing 2007, s. 261

Tabulka č. 6.1. – Časový fond výrobní<sup>65</sup>

Kalendářní časový fond (365 dní, 8784h) - rok 2011		
Nominální časový fond (253 pracovních dní, tj. podle počtu směn 2150 až 6072 h)	Nepracovní dny: neděle, volné soboty, svátky (v roce 2011 - 112 dní)	
Využitelný časový fond	Plánované prστοje	

Tabulka č. 6.2. - Časové fondy pracovníků<sup>66</sup>

Kalendářní časový fond (365 dní, 8784h) - rok 2011		
Nominální časový fond (253 dní, 1897,5 h při 7,5hod. směně)		Nepracovní dny: neděle, volné soboty, svátky (v roce 2011 - 112 dní)
Použitelný časový fond (cca 235 dní)	Dovolená (±20 dní)	

### 6.3 Výpočet výrobní kapacity

Pro výpočet výrobní kapacity se používají tři základní vzorce, a to:

- ✓ vyrábí-li výrobní jednotka jeden druh výrobku nebo výrobky na sebe převoditelné, vyjadřujeme **výrobní kapacitu v naturálních jednotkách**. Tímto způsobem je možno stanovit výrobní kapacitu vysoké pece, automatické linky, cukrovaru atd., dle vzorce:

$$Q_p = T_p * V_p$$

$Q_p$  – výrobní kapacita vyjádřená v naturálních jednotkách

$T_p$  – využitelný časový fond v hodinách

$V_p$  – výkon v naturálních jednotkách za 1 hodinu (kapacitní norma výkonnosti)

- ✓ výrobní kapacitu je možné vypočítat pomocí **kapacitní normy pracnosti** v hodinách ( $t_k$ ) a to takto:

$$t_k = \frac{t}{k_1 * k_2}$$

<sup>65</sup> SYNEK, M. *Manažerská ekonomika*. Praha: Grada Publishing, 2007, s. 262, vlastní dopracování

<sup>66</sup> SYNEK, M. *Manažerská ekonomika*. Praha: Grada Publishing, 2007, s. 263, vlastní dopracování

$t$  – norma pracnosti v normohodinách

$k_1$  – koeficient plnění norem

$k_2$  – koeficient progresu (vyjadřuje růst produktivity práce)

**Výrobní kapacitu** pak následně vypočteme:

$$Q_p = \frac{T_p}{t_k}$$

✓ **výrobní kapacita výrobních ploch** se vypočítá:

$$Q_p = \frac{M}{m} * \frac{T_p}{d_v}$$

$M$  – celková výrobní plocha v m<sup>2</sup>

$m$  – kapacitní norma plochy na výrobu 1 výrobku v m<sup>2</sup>

$d_v$  – normovaná průběžná doba výroby (kapacitní norma pracnosti) 1 výrobku v hodinách <sup>67</sup>

## 6.4 Využití výrobní kapacity

Výrobní kapacita je stanovena jako maximální možný objem produkce dosažitelný výrobní jednotkou za určité období. Proto bude skutečně dosažený objem výroby vždy nižší nebo maximálně stejný, jako je výrobní kapacita.

Využití výrobní kapacity je dáno poměrem mezi skutečným objemem výroby a výrobní kapacitou, a lze ji počítat dle vzorce:

$$k_c = \frac{Q_s}{Q_p}$$

$k_c$  – koeficient celkového využití výrobní kapacity

$Q_s$  – skutečný objem výroby

$Q_p$  – výrobní kapacita (kapacitní objem výroby)

---

<sup>67</sup> SYNEK, M. *Manažerská ekonomika*. Praha: Grada Publishing, 2007, s. 261- 266

Stupeň využití výrobní kapacity ovšem ovlivňuje řada činitelů. Především samotný plán výroby určuje plánované využití výrobní kapacity. Dalšími činiteli jsou skutečný pracovní čas, využití výkonu zařízení atd.

Rozdíl mezi kapacitou a skutečným objemem produkce ( $Q_s - Q_p$ ) je tzv. kapacitní rezerva. Jde o objem výroby, který by mohl být vyroben při maximálním využití výrobní kapacity.

Využití výrobní kapacity lze zvyšovat vyšším využíváním časového fondu (například zvýšení počtu směn, počtu pracovníků, zdokonalení organizace práce), využíváním výkonnosti (využití technologických parametrů strojů, snížení pracnosti výrobků, zkracováním operačních časů, zvýšení kvalifikace apod.).<sup>68</sup>

## **6.5 Zhodnocení možností nákladového controllingu z pohledu využívání vlastních výrobních kapacit**

V dnešní době efektivnost podniku závisí především na využití výrobních kapacit. Proto by měla být otázka využití výrobních kapacit řešena ve firmách s maximální možnou odpovědností a kladným přístupem.

Sledování produktivity práce a vytížení strojů je důležitou činností řízení výroby. Pro efektivní využívání výrobních, ale i logistických modulů, je jednou z důležitých podmínek včasnost a správnost vstupních dat a jejich rychlé a kvalitní vyhodnocování. Proto je v této etapě věnována zvýšená pozornost právě sběru dat přímo z výroby.

Pro zajištění tohoto úkolu je možné využití různých způsobů **evidence výroby**, např. ve firmě BONATRANS GROUP a.s. bylo rozhodnuto využít technologie čárových kódů. V průběhu výroby se všechny výrobky označují etiketami s čárovým kódem, což umožňuje přesnou evidenci každé zakázky a každého výrobku. Za tímto účelem byly vytvořeny aplikace a komunikační rozhraní na zařízení pro sběr čárových kódů, které jsou přímo propojeny s informačním systémem a podávají informace o stavu výrobku. Díky tomu lze sledovat produktivitu práce na pracovníka, stroj nebo pracoviště. Je sledována jak odpracovaná doba, tak také doby seřízení stroje na novou zakázku (přestavba), pravidelné základní údržby a čištění stroje, jednotlivých druhů prostojů a doby odpočinku dle Zákoníku práce (přestávky).

---

<sup>68</sup> SYNEK, M. *Manažerská ekonomika*. Praha: Grada Publishing, 2007, s. 261- 266

Nejsledovanějším ukazatelem operativního a taktického řízení je **celková účinnost zařízení** (CÚZ), která sleduje poměr skutečného výrobního času a celkového času. CÚZ by mělo být sledováno denně, měsíčně a ročně pro jednotlivá pracoviště a výrobní linky. Sledování a vyhodnocování by po přehlednost mělo být prováděno v tabulkách, s uvedením:

- ✓ CÚZ (plán) - je to poměr skutečně spotřebovaného času a plánovaného času (celkový čas bez plánovaných odstávek, nevýrobních směn, přestávek na odpočinek apod.),
- ✓ CÚZ (celkem) - je poměr skutečně spotřebovaného času a celkového dostupnému (plánovanému) času.

Tento ukazatel by měl managementu sloužit jako hodnotové měřítko při sledování trendů a zlepšení. Měl by rovněž podávat zpětné informace o stavu zařízení a kvalitě výroby.

Další ukazatel, který by měl být sledovaným je **plnění výkonových norem**, které vychází ze vztahu:

$$P_p = \frac{\text{norma pracnosti}}{\text{skutečně spotřebovaný čas}}$$

Z dat podnikového informačního systému je nutné zajistit sledování **produktivity práce** v ks na pracoviště, den, směnu, pracovníka apod.

Nákladový controlling si klade za cíl šetřit, ale také by měl vydělávat. Šetřit znamená, že je snaha šetřit spotřebu materiálu, režijních nákladů apod. Vydělávat pak mohou podniky tím, že zvýší objem zakázek, prodejní cenu nebo sníží cenu vstupů. V současném tržním prostředí je stále těžší dosáhnout snižování cen vstupů a zvyšování cen výrobků. Proto je využívání vlastních výrobních kapacit jedním z nejdůležitějších způsobů zajištění efektivnosti výroby.

Plánování a využívání výrobních kapacit je podmínkou pro maximální využití vloženého kapitálu. Nevyužité výrobní kapacity jsou signálem pro management podniku, aby přijal opatření, která povedou k jejich využití nebo jiným změnám strategie podnikání. V případě že nejsou přijatá žádná opatření, dochází k situaci, kdy se musí na nižší objem výroby rozpočítat stejné fixní náklady, a tím dojde ke zvýšení fixních nákladů na jednotku kalkulační jednice.

## ZÁVĚR

Pro každý podnik je nezbytné znát své náklady, vědět jak je co nejlépe naplánovat, zkalkulovat, sledovat a vyhodnocovat. K uplatnění všech těchto potřeb slouží nákladový controlling, proto by měly podniky usilovat o jeho zavedení a efektivní využívání. V dnešní době je již celá řada modelů a technologií, které se danou problematikou zabývají. Management podniku si musí vybrat takový systém controllingu, který bude poskytovat maximum informací potřebných k efektivnímu řízení podniku.

Obecným cílem této bakalářské práce je objasnění problematiky nákladového controllingu a jeho základních principů. Nákladový controlling vytváří v podniku základ pro řízení, zvyšuje přehlednost a kontrolu nákladů. Taktéž napomáhá objektivnímu zjišťování a vyhodnocování informací o nákladech. V podnicích, po zavedení controllingového systému, by mělo být dosaženo větší transparentnosti a lepšího přiřazování nákladů nákladovým objektům podle příčin jejich vzniku. Zároveň lze tímto zabezpečit efektivní vynakládání zdrojů a taktéž podávání kvalitnějších a přesnějších informací o využití kapacit v daném podniku.

V bakalářské práci byly splněny všechny tři cíle ze zadání.

Prvním cílem práce bylo definování současných metod a nástrojů nákladového controllingu. V prvním bodě jsou nejprve definovány funkce a nástroje controllingu, ke kterým patří zjišťování strategických mezer, analýza konkurence, portfoliová analýza, analýza silných a slabých stránek (strategický controlling). Nástroji uvedenými v operativního controllingu je plánování, kontrola, analýza ABC, analýza XYZ a analýza kritických bodů. Kalkulacím, jakožto nejpoužívanějšímu nástroji, je věnován celý samostatný bod 4. V bodě 1.4 je proveden popis metody ABC (Activity Based Costing), metody cílových nákladů (Target Costing), analýzy rentability zakázek a výpočtu příspěvku na úhradu.

Druhým cílem je zhodnocení významu používání pružného rozpočtu variabilních nákladů, tento cíl je zpracován v bodě 5. Kde jsou nejprve uvedeny všeobecné funkce rozpočtů, jejich sestavování a vlivy, které rozpočty ovlivňují. Následně je provedeno zhodnocení významu používání pružného rozpočtu variabilních nákladů při porovnávání plánu se skutečností.

Třetí cíl, a to posouzení možností nákladového controllingu z pohledu využití vlastních výrobních kapacit je rozpracován v bodě 6. Zde jsou vysvětleny základní pojmy jako výrobní kapacita, časový fond a dále výpočet a využití výrobní kapacity. Vlastní posouzení a

zhodnocení problematiky možností nákladového controllingu z pohledu využití vlastních výrobních kapacit je zpracováno v bodě 6.5. Z posouzení vyplývá, že jediný prostor, kde je možné výrazně snížit náklady a zvýšit tím konkurenceschopnost, je využívání vlastních výrobních kapacit.



## SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

1. ESCHENBACH, R. *Controlling*. Praha: ASPI a. s., 2004. ISBN 80-7357-035-1
2. FIBÍROVÁ, J.; ŠOLJAKOVÁ, L.; WAGNER, J. *Nákladové a manažerské účetnictví*. Praha: ASPI a. s., 2007. ISBN 80-7357-299-0
3. FIBÍROVÁ, J.; ŠOLJAKOVÁ, L. *Reporting*. Praha: Grada Publishing, 2010. ISBN 80-247-2759-2
4. HERMANN, P.; LAZAR, J. *Nákladový controlling*. Ostrava: Repronis, 1999. ISBN 80-86122-34-4
5. HOFMEISTER, R.; STIEGLER, H. *Controlling*. Praha: Babtext, 1992. ISBN 80-9000178-8-6
6. HORVATH, P.: *Controlling*. München: Verlag Franz Valen, 1992. 4. vydání,
7. HORVATH, P.: *Controlling*. München: Verlag Franz Valen, 2002. ISBN 3-8006-2731-0
8. HRADECKÝ, M.; LANČA, J.; ŠIŠKA, L. *Manažerské účetnictví*. Brno: Masarykova univerzita, Ekonomicko-správní fakulta, 2006. ISBN 80-210-4212-5
9. INTERNATIONAL GROUP OF CONTROLLING. *Slovník controllingu česko-anglický, anglicko-český : 120 nejdůležitějších termínů pro práci controllera*. Praha: Management Press, NT Publisching s. r. o., 2003. ISBN 80-7261-085-6
10. KRÁL, B. a kol. *Nákladové a manažerské účetnictví*. Praha: Prospektum s. r. o. 1997. ISBN 80-7175-060-3
11. KRÁL, B. a kol. *Manažerské účetnictví*. Praha: Management Press s. r. o. 2006. ISBN 80-7261-141-0
12. MANN, R.; MAYER, E. *Controlling - metoda prosperujícího podnikání*. Praha: Průmysl a obchod, profit a. s., 1992. ISBN 80-85603-20-9
13. PETŘÍK, T. *Ekonomické a finanční řízení firmy. Manažerské účetnictví v praxi*. Praha: Grada Publishing, 2005. ISBN 80-247-1046-3
14. PREIßLER, P., *Controlling*. Wien: Verlag Linde, 1994. ISBN 3486228145

15. SYNEK, M. *Manažerská ekonomika*. Praha: Grada Publishing, 2007. IBSN 978-80-247-1992-4
16. VOLLMUTH, Hilmar J. *Nástroje controllingu od A do Z*. Praha: Profess Consulting s.r.o., 2004. IBSN 80-7259-032-4
17. VYSUŠIL, J. *Controlling do kapsy aneb Šest základních bodů controllingu*. Praha: Profess Consulting s. r. o., 2000. IBSN 80-7259-013-8
18. VYSUŠIL, J. *Integrované názvosloví v controllingu*. Praha: Profess Consulting s. r. o., 1999. IBSN 80-7259-007-3

## OSTATNÍ ZDROJE

1. *Operativní a strategický controlling* [online]. Brno: Consulting plus Management s. r. o. [cit. 2011-03-25]. Dostupný z WWW: <<http://www.consultingplus.cz/uploads/Controllingovenastroje.pdf>>
2. CEDL, J. *CONTROLLING - výtah z přednášek* [online]. VŠFS Praha 2005 [cit. 2011-04-08]. Dostupný z WWW: <[is.vsfs.cz/el/6410/zima2005/BP\\_Cn/VSFS\\_-\\_Controlling.doc?fakulta=6410;obdobi=12;kod=BP\\_Cn](http://is.vsfs.cz/el/6410/zima2005/BP_Cn/VSFS_-_Controlling.doc?fakulta=6410;obdobi=12;kod=BP_Cn)>
3. *Nauka o podniku - Kalkulace nákladů* [online]. 2007 [cit. 2011-03-19] Dostupný z WWW: <[nop.topsid.com/index.php?war=kalkulace\\_nakladu](http://nop.topsid.com/index.php?war=kalkulace_nakladu)>

## SEZNAM OBRÁZKŮ

Obr. č. 1.1. – <i>Cyklus controllingu</i> .....	4
Obr. č. 2.1. – <i>Controlling v systému manažerského účetnictví</i> .....	14
Obr. č. 2.2. – <i>Vztah manažerského účetnictví a informací controllingu</i> .....	15
Obr. č. 4.1. – <i>Kalkulační systém a jeho členění</i> .....	23

## SEZNAM TABULEK

Tabulka č. 4.1. – <i>Všeobecný kalkulační vzorec</i> .....	26
Tabulka č. 4.2. – <i>Dynamický kalkulační vzorec</i> .....	27
Tabulka č. 6.1. – <i>Časový fond výrobní</i> .....	34
Tabulka č. 6.2. – <i>Časové fondy pracovníků</i> .....	34

## PŘÍLOHA č. 1 - Příklad kalkulačního vzorce ABC střediska 20

Poznámka	Kalkulační skupina	Kalkulační položka	Název kalkulační položky
<b>Jednicové náklady kalkulačního střediska 20</b> (středisko té fáze výroby, za kterou se kalkulace sestavují)	20	0101	Spotřeba jednicového materiálu dle 1. položky receptury
	20	0102	Spotřeba jednicového materiálu dle 2. položky receptury
	20	:	:
	20	01xy	Spotřeba jednicového materiálu dle xy-té položky receptury
	20	0501	Odpad z jednicového materiálu - druh 1
	20	0502	Odpad z jednicového materiálu - druh 2
	20	0503	Odpad z jednicového materiálu - druh 3
	<b>20</b>	<b>Σ</b>	<b>JEDNICOVÉ NÁKLADY CELKEM</b>
<b>Režijní náklady kalkulačního střediska 20</b> (středisko té fáze výroby, za kterou se kalkulace sestavují)	20	1001	Materiál režijní
	20	1101	Energie režijní
	20	1201	Služby režijní
	20	1301	Mzdové náklady režijní
	<b>20</b>	<b>Σ</b>	<b>REŽIJNÍ NÁKLADY STŘ. 20 CELKEM</b>
Spotřeba výkonů (činností) předaných střediskem 01	01	1001	Materiál režijní
	01	1101	Energie režijní
	01	1201	Služby režijní
	01	1301	Mzdové náklady režijní
	<b>01</b>	<b>Σ</b>	<b>REŽIJNÍ NÁKLADY STŘ. 01 CELKEM</b>
Spotřeba výkonů (činností) předaných střediskem 02	02	1001	Materiál režijní
	02	1101	Energie režijní
	02	1201	Služby režijní
	02	1301	Mzdové náklady režijní
	02	1901	Ostatní náklady režijní
:	:	:	:
Spotřeba výkonů (činností) předaných střediskem 19	19	1001	Materiál režijní
	19	1101	Energie režijní
	19	1201	Služby režijní
	19	1301	Mzdové náklady režijní
	<b>19</b>	<b>Σ</b>	<b>REŽIJNÍ NÁKLADY STŘ. 19 CELKEM</b>
	<b>VN</b>	<b>Σ</b>	<b>VLASTNÍ NÁKLADY CELKEM</b>
Odbytové náklady - činnosti střediska 98	98	4101	Odbytové náklady jednicové
	98	4201	Odbytové náklady režijní
	<b>98</b>	<b>Σ</b>	<b>ODBYTOVÉ NÁKLADY CELKEM</b>
Činnosti střediska 99	<b>99</b>	<b>6101</b>	<b>SPRÁVNÍ REŽIE</b>
	<b>UVN</b>	<b>Σ</b>	<b>ÚPLNÉ VLASTNÍ NÁKLADY CELKEM</b>